

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في شعبة: المالية والمحاسبة
تخصص: مالية المؤسسة
بعنوان:

الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب بغرداية

من إعداد المترشح: عبد الحق قنيع

أوجزت ونوقشت علنا يوم 2017/05/17

لجنة المناقشة:

د/ عبد الحميد بوخاري .. رئيسا

أ/ كريم هندي ...مقررا ومشرفا

د/ مصطفى بن النوي ...ممتحنا

السنة الجامعية:

1437 هـ - 1438 هـ / 2016م - 2017م

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب لحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك.

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان و التفاني ... إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أُمِّي الحبيبة.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد....أبي الغالي.

إلى إخوتي ورفقاء دربي في هذه الحياة ، معكم أكون أنا وبدونكم لا تحلو الحياة ، إلى من أرى التفاؤل بعينهم والسعادة في ضحكتهم .. في نهاية مشواري أريد أن أشكركم على مواقفكم النبيلة معي

أحمد.طيب. علي. كمال.نعيمة

إلى الإخوة و الأخوات، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى يناييع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

عبد الرزاق، سليمان قنيع، سليمان روان، عمر مقدم

عبدالحق قنيع

شكر و عرفان

كن عالما .. فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم

بعد رحلة بحث وجهد وإجتهاد تكلمت بإنجاز هذه الدراسة، أشكر الله عز وجل على نعمه التي من بها علي فهو العلي القدير، كما لا يسعني إلا أن أخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير للأستاذ "هندي كريم" لما قدمه لي من جهد و نصح ومعرفة طيلة إنجاز هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذه الدراسة، و أخص بالذكر أستاذتي الكرام الذين أشرفوا على تكوين دفعة مالية مؤسسه والأستاذة القائمين على عمادة إدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية، كما أتقدم بالشكر الجزيل لموظفي مديرية الضرائب بولاية غرداية لما قدموه لنا من معلومات وتوضيحات حول الدراسة و اخص بالذكر السيد "بهدي بأحمد" والسيد " أحمد بن طيب "

الملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي، نظرا لما تعانيه الإدارة الجبائية في إيجاد حلول جذرية لهذه الجريمة التي طالما أعاقت كاهل الدولة، لكون أن الضريبة تعتبر مورد مالي تعتمد عليه الدولة في رسم، وتنفيذ سياستها التنموية.

ويهدف إرساء مقارنة علمية، وعملية جادة حول إشكالية البحث، حيث كانت هذه الدراسة عبارة عن عرض بعض الحلول الحديثة التي من شأنها قد تحد أو تقلل من نسبة الغش الضريبي، فتعتبر كل من التحفيزات الجبائية و إصلاح الهياكل التنظيمية للإدارة الضريبية، وعصرنتها وسائل حديثة تساعد الموظفين على اكتشاف ومكافحة الغش الضريبي، وكذا تقلص من الوقت والجهد المبذول جراء الاعتماد على الوسائل التقليدية.

وبتطبيق الجانب النظري على الجانب التطبيقي للدراسة، والتي تم إجرائها بمديرية الضرائب لولاية غرداية بهدف التعرف على أساليب التي تعتمد عليها هذه الأخير في مكافحة الغش الضريبي، حيث تم التوصل إلى أن المديرية لا تستخدم أي أسلوب حديث، بل لا زالت تعتمد على الأسلوب التقليدي الذي يتمثل في الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، التحفيزات الضريبية، الوعي الضريبي، تكنولوجيا المعلومات الحديثة، الرقابة الجبائية..

Abstrait

Cette note aborde le sujet des méthodes modernes pour réduire la fraude fiscale, en raison de leur administration fiscale pour trouver des solutions radicales à ce crime, qui n'est pas entravée aussi longtemps que les épaules de l'Etat, le fait que la taxe est considérée comme une ressource financière dépend de l'état dans la formulation et la mise en œuvre de son élaboration des politiques.

Afin d'établir une approche scientifique à une recherche sérieuse et pratique sur le problème où cette étude est une présentation de quelques solutions modernes qui peuvent limiter ou réduire le taux d'imposition de la fraude, sont considérés comme chacun des mesures de relance budgétaire.

Et la réforme des structures organisationnelles de l'administration fiscale et de moderniser les méthodes modernes pour aider les employés à détecter et la fraude fiscale de combat, ainsi que la diminution du temps et de l'effort par le recours aux moyens traditionnels.

Appliquer le côté théorique sur le côté pratique de l'étude, qui a été menée Direction de l'impôt pour l'état de Ghardaia afin d'identifier les méthodes adoptées par ce dernier dans la lutte contre la fraude fiscale, où il a été conclu que la Direction n'utilise pas de style moderne, mais toujours compter sur la méthode traditionnelle, qui consiste à contrôler l'impôt.

Mots-clés: fraude fiscale, les incitations fiscales, sensibilisation fiscale, la technologie moderne de l'information, le contrôle fiscal.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الأشكال
IV	فهرس الجداول
V	قائمة الإختصارات والرموز
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
-	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الغش الضريبي
07	المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي
07	الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي
08	الفرع الثاني: الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي
09	الفرع الثالث: أنواع الغش الضريبي
10	المطلب الثاني: أسباب وطرق وآثار الغش الضريبي
11	الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي
12	الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي
13	الفرع الثالث: آثار الغش الضريبي
14	المطلب الثالث: الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي
15	الفرع الأول: سياسة التحفيز الجبائي
18	الفرع الثاني: إصلاح التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية
20	الفرع الثالث: تطبيق تكنولوجيا المعلومات الحديثة
22	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
22	المطلب الأول: الدراسات العربية
23	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

25	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
-	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية حول الغش الضريبي بمديرية الضرائب بغرداية
29	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
29	المطلب الأول: المنهج وعينة الدراسة
29	الفرع الأول: المنهج المتبع
29	الفرع الثاني: عينة الدراسة
34	المطلب الثاني: طريقة جمع المعلومات
34	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها
34	المطلب الأول: عرض النتائج
35	الفرع الأول: عرض نتائج الحالة الأولى
44	الفرع الثاني: عرض نتائج الحالة الثانية
51	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
51	الفرع الأول: مناقشة نتائج الحالة الأولى
52	الفرع الثاني: مناقشة نتائج الحالة الثانية
56	الخاتمة
-	الملاحق
-	المراجع

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	آلية عمل التحفيزات الضريبية في زيادة إيرادات الخزينة العامة	17
02	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بولاية غرداية	30
03	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	32

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي	09
02	جدول حساب الزيادات الحالة الأولى	38
03	جدول الحقوق المستدركة	39
04	جدول الحقوق المستحقة	40
05	جدول حساب النتائج الحالة الأولى	40
06	جدول حساب الضرائب الحالة الأولى	41
07	جدول تجميع الحقوق الحالة الأولى	42
08	جدول الاستهلاك	46
09	جدول حساب الزيادات الحالة الثانية	47
10	حساب الزيادات في رقم الأعمال للرسم TVA 2009	47
11	جدول الحقوق المشتركة	48
12	جدول تصحيح النتائج	47
13	الجدول التصاعدي	49
14	جدول حساب الضريبة IRG	49
15	جدول حساب الحقوق البسيطة	50
16	جدول حساب الغرامات الضريبية	50
17	جدول الحقوق المستحقة	51

قائمة الاختصارات والرموز

المختصر باللغة العربية	المختصر باللغة الأصلية	المختصر
شركة ذات المسؤولية المحدودة	Société à Responsabilité Limitée	SARL
المديرية الولائية للضرائب	Direction de Wilaya des Impôts	DWI
المديرية الفرعية للرقابة الجبائية	Sous Direction du contrôle Fiscal	SDCF
التدقيق المحاسبي	Vérification de Comptabilité	VC
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur Valeur Ajoutée	TVA
الرسم على النشاط المهني	Taxe sur l'Activité Professionnelle	TAP
الضريبة على أرباح الشركات	Impôt sur les Bénéfices des Sociétés	IBS
الضريبة على الدخل الإجمالي	Impôt sur le Revenu Global	IRG
مركز الضرائب	Centre des impôts	CDI

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	طلب تسليم الملفات الجبائية
02	إشعار بالتحقيق المحاسبي
03	وثيقة بداية التحقيق
04	محضر المراقبة
05	إشعار باستمرار بالتحقيق المحاسبي
06	الإشعار النهائي بالتحقيق المحاسبي
07	وثيقة انتهاء التحقيق
08	الورد إشعار بالدفع

المقدمة

العامّة

أ. توطئة:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، فهي تسمح للدولة بتوفير الموارد الضرورية التي تحتاجها لمواجهة نفقاتها وأعبائها، كما أنها تسمح بتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بين حقوق الخزينة العامة و حقوق الأفراد، وقد يواجه فرض الضريبة صعوبات وعراقيل من طرف المكلفين بالضريبة وهذا بامتناعهم عن تسديد مستحقاتهم، وتهربهم من دفع الضريبة.

وتعد جرائم الغش الضريبي من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي، وتظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي العبء الضريبي، وزيادة هامش الربح بانخفاض التكاليف باعتبار الضريبة تكلفة بالنسبة لمتحملها ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من بسيطة وعادية إلى تلك التي تتسم بالتعقيد.

لكن المتتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد كان إلا أنه يجده يعاني من ظاهرة الغش الضريبي عن طريق استعمال طرق احتيالية لتهرب من دفع الضريبة، هذا ما جعل الدول تبحث عن وسائل حديثة لردع هذه الظاهرة التي أصبحت اليوم من أخطر الظواهر التي تؤثر على الضريبة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة لكونها تؤدي إلى إنقاص الموارد الضريبية التي كانت من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة.

ولما كان الغش الضريبي مرتبط بوجود الضريبة إلى حد ما، فإن مكافحته كانت الشغل الشاغل للإدارة من خلال إقامة العديد من الهياكل وسن تشريعات، ونصوص مختلفة قصد التحكم والمراقبة للوصول إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في شفافية التعامل مع المكلفين ومرونة القوانين الجبائية، ولكن هذه الإصلاحات الضريبية لم تفي بالغرض المتمثل في الحد من الغش الضريبي، وبهذا لجأت الإدارة الضريبية إلى البحث عن أساليب حديثة أكثر نجاع للحد من جريمة الغش الضريبي.

ب. طرح الإشكالية:

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل الأساليب الحديثة للحد من جريمة الغش الضريبي التي تستخدمها مديرية الضرائب لولاية غرداية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن طرح التساؤلات التالية:

- ما هي الامتيازات الجبائية التي تمنحها مديرية الضرائب لولاية غرداية من أجل الحد من الغش الضريبي؟
- هل تعتمد مديرية الضرائب لولاية غرداية على تكنولوجيا المعلومات للحد من الغش الضريبي؟
- هل تستخدم مديرية الضرائب لولاية غرداية أسلوب التوعية الضريبية قصد مكافحة الغش الضريبي؟

ت. فرضيات البحث:

- الغش الضريبي هو مخالفة غير قانونية للتشريعات الجبائية، ويستخدم المكلفون بالضريبة طرق تخفيض الأرباح والرفع من الأعباء للقيام بجريمة الغش الضريبي.

- لا تقدم مديرية الضرائب لولاية غرداية أي امتيازات جبائية .

- لا تعتمد مديرية الضرائب لولاية غرداية على تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

- لم تقم مديرية الضرائب بولاية غرداية على أي نشاط يخض بتوعية الضريبة.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

- نظرة وحساسية موضوع الضريبة بالنسبة للمجتمع الجزائري

- الرغبة في الإلمام بموضوع الغش الضريبي

- باعتبار موضوع الغش الضريبي يمس بميزانية الدولة

ج. أهداف الدراسة:

- التعرف على الأساليب الحديثة التي تحد من حالات الغش الضريبي.

- التعرف على كيفية التعامل مع حالات الغش الضريبي في مديرية الضرائب لولاية غرداية.

- التعرف على مدى فاعلية الأساليب التي تستخدمها مديرية الضرائب لولاية غرداية في مكافحة الغش الضريبي.

ح. أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد الوطني بشكل عام في تمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، كما أن ظاهرة الغش الضريبي من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها، مما يستدعي الأمر ضرورة مجابهة هذه الجريمة، ومما لا شك أن التوفر على أساليب حديثة تساهم في الحد من أو التخفيف من هذه الظاهرة ذات الأبعاد الخطيرة من جهة واسترجاع حقوق المال العام من جهة أخرى.

خ. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: بحيث سيتم التركيز على أهم المفاهيم المتعلقة بالغش الضريبي، والأسباب التي تؤدي إليه، بالإضافة إلى التعرف على الأساليب الحديثة لمحاربة الغش الضريبي

- الحدود المكانية والزمنية: الجانب التطبيقي سيتم التطرق لحالتين من حالات الغش الضريبي في مديرية الضرائب بولاية غرداية خلال الفترة 2009-2013.

د. المنهج والأدوات المستخدمة:

اعتمدت في دراستي على المنهج الوصفي والتحليلي نظرا لما يقومون به هذان المنهجان بمسح كامل وشامل لكل ما ما يتعلق بظاهرة الغش الضريبي، ابتداء مفهومه وصولا إلى طرق الحديثة لمكافحته بالإضافة إلى استخدام منهج دراسة الحالة في مديرية الضرائب بولاية غرداية، وكذا الأسلوب الإحصائي الذي يتمثل في الجداول. وتم الاعتماد على المقابلة ودراسة الحالة والملاحظة.

ذ. مرجعية الدراسة:

حيث اعتمدت في دراستي على ما يلي:

- بالنسبة للمصدر النظري: اعتمدت على الكتب والرسائل الجامعية والمقالات والمجالات.
- بالنسبة للمصدر التطبيقي: اعتمدت في إجراء الدراسة الميدانية على الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة والمقابلة والملاحظة.

صعوبات البحث: حيث تمثلت في:

- قلة المراجع الخاصة بموضوع الغش الضريبي وخاصة الكتب لعدم توفر المكتبة على كتب حول هذا الموضوع.
 - صعوبة إجراء بعض المقابلات مع الموظفين نظرا لضغط المفروض عليهم
 - عدم الحصول على الوثائق الكافية من أجل إجراء الدراسة نظرا لحساسية الموضوع
- ر. هيكلية البحث:

ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث إلى فصلين هما:

- الفصل الأول: وهو الإطار العام للدراسة حيث تم تقسيمه إلى مبحثين اثنين المبحث الأول يعالج ظاهرة الغش الضريبي بداية بالتعريف وصولا إلى الأساليب الحديثة لمحاربتها، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن استعراض لدراسات سابقة، وكذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.
- الفصل الثاني: وهو عبارة عن دراسة حالة، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين اثنين، الأول يحتوي على تعريف للمؤسسة قيد الدراسة وكذا طريقة جمع المعلومات، أما المبحث الثاني فتم فيه تسليط الضوء على حالتين من حالات الغش الضريبي التي عالجتها المديرية من خلال عرض للنتائج ومناقشتها.

الفصل الأول
الأدبيات النظرية
والدراسات السابقة
حول الغش الضريبي

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

تمهيد

تعتبر جريمة الغش الضريبي، من جرائم قانون الأعمال، وتحديدها، ومعرفة أركانها، والعقوبات الواردة عليها يكتسي أهمية بالغة، لأنه موضوع يمس وبصفة أساسية ميزانية الدولة، وتعاني أغلب دول العالم من هذه الجريمة سواء الدول النامية أو المتقدمة، حيث أصبحت الأساليب التقليدية غير ناجعة للحد من هذه الجريمة، لذا سعت بعض الدول، وخاصة المتقدمة منها، إلى إيجاد حلول حديثة تسعى من خلالها إلى الحد من الغش الضريبي. ومن خلال هذا الفصل، سنقوم بدراسة جميع النقاط المتعلقة بجريمة الغش الضريبي، ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين هما:

- المبحث الأول: من خلال التطرق إلى مفهوم الغش الضريبي، والفرق بينه وبين التهرب الضريبي، وصولاً إلى معرفة أنواعه، أسبابه، آثاره، وكذا محاولة الوصول إلى التعرف على الأساليب الحديثة التي يمكن من خلالها التقليل أو الحد، من الغش الضريبي.

- المبحث الثاني: حيث سنتطرق فيه إلى الدراسات السابقة التي عالجت موضوع الغش الضريبي، وطرق مكافحته مع إجراء مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الغش الضريبي

تعتبر مكافحة الغش الضريبي، من أولويات السلطات العمومية، وعلى رأسها إدارة الضرائب، وذلك نظرا لما تخلفه هذه الظاهرة من آثار مدمرة على الاقتصاد الوطني، ولعل هذا ما جعلها من أهم اهتمامات السياسة الجبائية طوال فترة التي تلت الإصلاح الجبائي، ولقد تعاضم الغش، وتنوعت أشكاله وآثاره من سنة إلى أخرى مما أدى إلى عجز الأنظمة الضريبية عم مواجهته خصوصا مع ظهور التجارة، والتعاملات الالكترونية، وبهذا سعت الإدارة الجبائية إلى البحث عن أساليب حديثة من أجل محاولة الحد من هذه الجريمة، وفي هذا المبحث سنحاول الإلمام بظاهرة الغش الضريبي، من تعريف وأسباب، وطرق، وآثار، وصولا إلى التعرف على بعض الأساليب الحديثة التي من شأنها الحد من الغش الضريبي

المطلب الأول: ماهية الغش الضريبي

إن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي تتشابهان في عدة نقاط كما أنها تختلفان أيضا في عدة نقاط أخرى ولإزالة هذا الغموض، سوف نتطرق في هذا المطلب، إلى تحديد مفهوم الغش الضريبي، وكذا الفرق بينه وبين التهرب الضريبي، بالإضافة إلى التعرف على أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم الغش الضريبي

تعدد، واختلفت، آراء واتجاهات، فقه القانون العام، في تحديد مصطلح، وجوانب، وتعريف الغش الضريبي مما أدى إلى وجود عدد كبير من التعريفات لظاهرة التهرب الضريبي، حيث تناولنا جوانب محددة في تعريف الظاهرة، نظرا لصعوبة حصر أساليب التهرب عمليا، وظهور أشكال مبتكرة، ومتطورة، يصعب أحيانا كشفها ومراقبتها، ومن هذا سوف نقدم مجموعة من التعاريف التي تخص جريمة الغش الضريبي.¹

التعريف الأول: يعرف على انه التهرب من دفع جزء من الضريبة، وذلك بسبب الثغرات القانونية، أو من خلال سلوكيات المكلف بدفع الضريبة، أو جراء التمييز بين المكلفين من ناحية معدل الضريبة.²

التعريف الثاني: ويعرف على انه التهرب غير مشروع، والذي يكون مقصودا من المكلف، ويحصل جراء مخالفة أحكام قوانين الضرائب سعيا إلى التهرب من دفع الضريبة.³

التعريف الثالث: هو مخالفة قوانين الضرائب، وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي، وما تنطوي عليه من طرق احتيالية، للتخلص من الضريبة، كإدخال السلع المستوردة خفية، أو تقديرها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للسلع، أو إخفاء كل، أو بعض، عناصر الدخل، أو الثروة الخاضعة للضريبة، وقد يحدث الغش الضريبي من

¹ - منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، جامعة مصراتة ليبيا، العدد الأول، أكتوبر 2015، ص 10.

² cecile bezart, la fraude fiscale modelisation du face etat-contribuables, these pour le doctorat es sciences economiques, universite montpellier i, france 2006, p28.

³ - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، جامعة بيروت، لبنان، 1987، ص60.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

خلال عدم حصر مادتها عن طريق عدم تقديم الإقرارات الضريبية، أو تقديم إقرارات صحيحة، أو عند تحصيل الضريبة، بإخفاء الممول لأمواله بحيث يتعذر على الإدارة المالية استيفاء الضريبة المستحقة عليه من تلك الأموال¹.

التعريف الرابع: هو الذي يتضمن غشاً، واحتيالاً، بقصد عدم دفع الضريبة، مثل عدم تقديم المكلف إقرار صحيح من دخله، أو أي وعاء ضريبي، أو إدخال السلع المستوردة سرا، للتهرب من الضرائب الجمركية، أو تقييمها، أو إخفاء الأموال، وإعلان الإفلاس ليتعذر سداد الضريبة.²

ومن خلال هذه التعاريف، يمكن القول أن الغش الضريبي، هو كل التصرفات التي يقع فيها المكلف عن قصد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، والتلاعب في البيانات المحاسبية، التي تتضمنها المستندات والسجلات، أو المعلومات التي تحتوي على القوائم المالية، بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

الفرع الثاني: الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

إن التمييز بين الغش الضريبي، والتهرب الضريبي ليس بالأمر البسيط، فأغلب المفكرين يتفقون على أن ظاهرة الغش الضريبي ليست بالظاهرة الحديثة، بل ظهرت قديماً مع ظهور الضريبة، أما ظاهرة التهرب الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي فإنها ظاهرة حديثة.³

ومع ذلك فإن معظم الدراسات الحالية للظاهرة أثناء معالجتها لمسألة المفاهيم تتفق، على أن التهرب من الضريبة يعني، أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً، أو جزئياً، دون أن يعكس عبئها على الغير، والتالي فالغش ليس إلا حالة خاصة من التهرب الضريبي، يتضمن مخالفة لأحكام القوانين، والأنظمة، ولذلك يطلق عليه أحياناً التهرب غير مشروع، لتمييزه عن التهرب المشروع غير مشوب بالغش، والذي لا يتضمن أي مخالفة قانونية، وغالباً ما يحصل التهرب المشروع بالاستفادة من بعض الأحكام القانونية، التي لم تصغ بإحكام ودقة، بحيث تترك ثغرات كثيرة يسهل على المكلفين التملص بواسطتها من دفع الضريبة، وهكذا لا يرتكب المتهرب على هذا النحو أي مخالفة قانونية، ولا يمكن بالتالي ملاحقته أو فرض أي عقوبة عليه.

أما فيما يخص التهرب غير مشروع فإنه يتخذ صور وأشكال مختلفة ومتنوعة، من الصعب تحديدها، فقد يتم ذلك بكتف المكلف عمله التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصاريح ناقصة، أو كاذبة، أو إعداد سجلات، وقيود مزيفة، فهو إذن بخلاف التهرب المشروع، يتضمن مخالفة للقوانين والأنظمة.

والجدول الآتي يلخص أهم نقاط التشابه، ونقاط الاختلاف ما بين التهرب الضريبي والغش الضريبي.⁴

¹ - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر 2005، ص 210.

² - سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الدجلة، جامعة الانبار العراق، 2011، ص 211.

³ - قريش محمد، دراسة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وآثارها على إيرادات الدولة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان الجزائر، 2008-2009، ص 61.

⁴ - عبد الرحمن كمون، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان الجزائر 1999-

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

. الجدول رقم: 01 الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي:

نقاط التشابه	نقاط الاختلاف
<p>- كل منهما عبارة عن سلوك، يحاول من خلاله المكلف، عدم دفع الضريبة المستحقة عليه، أو التخلص منها.</p>	<p>- التهرب الضريبي: يقوم المكلف بالتخلص من الضريبة دون مخالفة القانون الضريبي السائد.</p> <p>- أما في الغش الضريبي: فيقوم المكلف بالتخلص من الضريبة عن طريق انتهاك ومخالفة القانون الضريبي السائد.</p>
<p>- كل منهما يشكلان عبئا ماليا، على المكلفين، والذين يحاولون مقاومة هذا العبء، وإزالته بكل الطرق.</p>	<p>- التهرب الضريبي: يعتبر جريمة مالية، ولا يعاقب عنه القانون.</p> <p>- الغش الضريبي: يعتبر جريمة مالية، تدخل في إطار الجرائم الاقتصادية الكبيرة، ويعاقب عليها القانون.</p>
<p>- كل منهما يؤديان إلى حرمان الخزينة العمومية من جزء كبير من الإيرادات الضرورية، لمواجهة النفقات العامة.</p>	<p>- التهرب الضريبي: يحاول المكلف دائما عدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، أو ما يسمى بالحدث المنشئ للضريبة.</p> <p>- الغش الضريبي: فيحاول المكلف من خلاله عدم تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، بإتباع كل أساليب الغش، والتحايل والتدليس كإخفاء المادة الخاضعة للضريبة.</p>
<p>- كل منهما يعتبران آفة، وسلوك غير حميد يجب على الدولة محاربتها، والنضال من أجل القضاء عليهما بكل الوسائل.</p>	<p>- التهرب الضريبي: أكبر نسبة من الحلول، والقضاء على هذه الظاهرة، تعود إلى المشرع عن طريق مراجعة القانون الضريبي.</p> <p>- الغش الضريبي: إن أكبر نسبة من الحلول، تعود إلى المكلف بالضريبة نفسه وذلك بإصلاح وتقوم سلوكه.</p>

المصدر: محمد قريش، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

الفرع الثالث: أنواع الغش الضريبي

يتمثل الغش الضريبي غير المشروع، في الخرق المباشر، والمفتوح للقوانين الجبائية، وهو تعبير حقيقي عن الغش، ويمكن تصنيفه إلى الحيز الجغرافي، وطبيعته.

1. من حيث حيزه الجغرافي: وينقسم إلى قسمين هما غش وطني، وغش دولي.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

- غش ضريبي وطني: يجري هذا النوع من الغش، داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده، ويسعى إلى التجارة والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية، وتبقى مقراتها، وكذلك فروعها داخل الوطن، مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم¹.

- غش ضريبي دولي: تتجسد وسائل الغش الجبائي الدولي، في لجوء المؤسسات في التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية، وتحويلها إلى الدول ذات الجباية ضعيفة، أو متوسطة، وهذه الوسيلة قد تكون مشروعة إلى حد ما، باعتبار الخاضع للضريبة له الحرية في اختيار المنهج الذي يراه مناسباً، وهذا خدمة لمصالحه في إطار القانون، غير انه توجد مؤسسات تملك مصالح مختصة في دراسة أفضل الطرق، لإخضاع أرباح مؤسساتها في الدول ذات الجباية الضعيفة.²

2. من حيث طبيعته: ويمكن تقسيمه إلى غش ضريبي بسيط، وغش ضريبي موصوف (مركب)

- الغش الضريبي بسيط: يتمثل في تقديم معلومات خاطئة، أو ناقصة للإدارة من أجل تظليلها³.

- الغش الضريبي الموصوف أو المركب: يعتبر كل محاولة إرادية، يقوم بها المكلف بسوء نية، من أجل تظليل الإدارة الجبائية، مستعملاً طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة، ويعتبر المكلف متهم باستعمال طرق تدليسية ليس فقط عندما يتهرب من دفع الضريبة، بل أيضاً محاولته لمسح كل اثر لتهربه لأي رقابة محتملة، مثل تقديم فواتير مزورة، دفاتر مزورة، وذلك من خلال تضخيم قيمة الأعباء والتخفيض من الإيرادات.⁴

المطلب الثاني: أسباب وطرق وآثار الغش الضريبي

تتعد أسباب، وطرق الغش الضريبي، وتختلف من بلد إلى آخر، فشدة وطأة الضرائب، سبب مباشر للتهرب حيث كلما ارتفع معدل الضريبة، كان سبباً للتهرب، بالإضافة إلى درجة الوعي، والمستوى الثقافي، أيضاً وجود أسباب تتمثل في أسباب تشريعية، وأخرى اقتصادية، كذلك يلجأ المكلفون إلى إتباع طرق، وثغرات للتملص من دفع الضريبة، مما ينتج عنها آثار وخيمة على ميزانية الدولة، وكذا على المجتمع.

الفرع الأول: أسباب الغش الضريبي:

إن أسباب الغش الضريبي، كثيرة، ومتعددة، مما يتعذر حصرها في نقاط حيث أنها تختلف من بلد لآخر ومن مكلف لآخر، فتغير مستوى أسعار الضرائب له تأثير في التهرب، فهو ينخفض عندما تكون أسعار الضرائب منخفضة، كذلك انخفاض درجة الوعي الوطني، والمستوى الثقافي للمواطنين يعد من الأسباب المهمة للغش، علاوة

1- أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 12.

2- جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة تيزي وزو الجزائر، سنة 2013-2014، ص 50-51.

3- نصيرة بجاوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 44.

4- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 2003-2004، ص 7.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

على نظرة الرأي العام إلى المتهرب نظرة ازدراء، فضلا عن كل ذلك فان للرقابة وأنظمتها، أثر في التقليل من حجم الغش، والتهرب، فضلا عما تقدم، فإن هناك أسباب أخرى، وهي في اغلب تدفع بالمكلفين إلى الغش والتهرب من أداء الضريبة، ويمكن حصر هذه الأسباب عموما، بالأسباب التشريعية، والإدارية، والأسباب المتعلقة بالمكلف والاقتصادية¹.

1. الأسباب التشريعية : يتصف التشريع الضريبي بخصائص، تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية عامة وتكون باعثة للمكلف للغش في الضريبة.

فالقانون الضريبي غير عام، وغير دائم، ولا يحقق توازنا بين المكلف، والإدارة فهو يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعا لحالتهم المادية والعائلية، وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه، زاد في التفريق بين المواطنين وكان مدعاة للغش، والتهرب، كما أن التشريع الضريبي، غير مستقر، ويتعدل بصورة متواصلة تبعا للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد، لاعتبارات فنية، وهذه الحقيقة ما زالت موجودة حتى الآن ذلك أن النظام الضريبي لم يستقر تماما بعد، فقد توالى حتى الآن قوانين فرض الضرائب، المتعددة، العادية، والنوعية والاستثنائية، والعامّة والنسبية، والتصاعدية، ومزال هناك تعديل في بعض أحكام الضرائب من وقت لآخر ورفع المعدلات الضريبية ويتبع كل هذا إجراءات عديدة ومختلفة مما يشعر المكلف بشي من الضيق قد يدفعه إلى الغش والتهرب.²

2. الأسباب الإدارية : فتعود من جهة إلى إدارة الضريبة، التي تتولى عملية طرح الضرائب، والرسوم، وما يشوب أعمالها أحيانا كثرة التجاوزات في إعادة تقدير المداخيل، لقناعتها غير مبنية بصورة دائمة على أسس دقيقة، ومن جهة ثانية، فإن الأسباب الإدارية تعود أيضا إلى الإدارة المالية المكلفة بالجباية، والتحصيل، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من، وسائل وإجراءات كفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة.

فكما أن من بين المكلفين لا يعدم وسيلة للغش أو التهرب في الضرائب، فكذلك لا يعدم بعض الراغبين من القائمين على تحصيل وسائل أخرى تساعد على إسقاط بعض الضرائب بعامل مرور الزمن.³

3. أسباب متعلقة بالمكلف (ضعف الوعي الضريبي): يعتبر ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للغش الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين، ضعف الدافع على الغش والتهرب، وبالعكس كلما كان الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعيفا، كان الباعث النفسي على التهرب الضريبي قويا ومتماسكا.

وكذا يعتبر ضعف الوعي الضريبي في المجتمع من ابرز أسباب الغش الضريبي، وهذا لوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة والتي نجملها فيما يلي:

¹ - هيثم علي العنكي، مازن هيثم الشخيلي، أئمة الأنظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 18 العدد3، 29-3-2015، ص 272.

² - خالد الخطيب، الغش والتهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق سوريا، المجلد 16 العدد 2، سنة 2000، ص 167.

³ - فوزي عطوي، المالبّة العامة النظرية الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 277 .

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الفرد.
- اعتقاد أن المتهرب من الضريبة إنما هو سارق شريف، لأنه يسرق الدولة، وهي شخص معنوي.
- الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة، لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية.
- سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد إلى تبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.
- الوضعية المالية السيئة للمكلف: تؤثر الحالة المالية للمكلف على الغش ونطاقه، بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب، والغش الضريبي يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه.¹

4. الأسباب الاقتصادية: عندما تكون الظروف التي يمر بها الممولين جيدة، حيث تنتعش الأسواق وتزداد الدخول لديهم، ينخفض نسبيًا حجم الغش، والتهرب الضريبي مقارنة بظروف الركود الاقتصادي، وصعوبة توفير متطلبات المعيشة اليومية من قبل الممولين، وبالتالي يلجئون إلى التهرب من الضرائب باستعمال الثغرات القانونية للتخفيف من أعبائها، والمفروض أن يخفف العبء الضريبي في هذه الظروف، ولكن مرة أخرى فإن عدم كفاءة الإدارة الضريبية، أو استخدام أساليب التقرير الجزافي، وربما إهمال الدفاتر، يساعد على زيادة الغش و التهرب الضريبي.²

الفرع الثاني: طرق الغش الضريبي

ما دام القانون الضريبي يتطلب موافاة الإدارة الجبائية في مواعيد، وأجال محددة، بإقرارات الربح الضريبي الذي حققه المكلف خلال السنة المالية، فإنه من الطبيعي أن معظم البيانات اللازمة لهذه الإقرارات، يوفرها النظام المحاسبي، الذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تسجيل، وتبويب، وتلخيص، العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج نشاطها، وبحكم افتراض جزء من تضامن الممول تجاه الإدارة الجبائية والضريبة نفسها، والمتجسدة في الإقرارات، أو التصاريح المقدمة، حيث أنه يسعى دوماً على إدخال بعض التعديلات، والتغييرات على ملفه الجبائي من جانبه المحاسبي، والتي اختصرها MARTINEZ: في قوله تتعدد طرق الغش، والتهرب الضريبي، والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات، أو الاسترداد بدون تصريح، إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخيم الأعباء القابلة للخصم.

ومنه فالتحايل المحاسبي، يكون على مستويين، عن طريق تخفيض الإيرادات، أو تضخيم النفقات³

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2007، ص218.

² - عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة المدية

الجزائر، 2008-2009، ص11

³ - لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة

تلمسان، 2011-2012، ص88-92.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

1. التخفيض من قيمة الإيرادات: تعتبر طريقة التقليل، أو الإغفال، لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي، من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض من قيمة الضريبة، بحيث انه يصرح بأرباح اقل بكثير مما عليه فعلا فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة.

والجدير بالذكر، أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوز بسمك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف انطلاقا من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهدا لان يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة، بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح.¹

2. التضخيم من قيمة النفقات: لقد سمح المشرع الجبائي، للمكلف بالضريبة، أن يقوم بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقيا، وذلك في حدود نشاطه من الأرباح الإجمالية المحققة، وهذا بشروط محددة:

- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة، بالنشاط الذي يقوم به المكلف.
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق ثبوتية.
- أن تكون في الحدود التي وضعها القانون.

ولكن يقوم المكلف بالضريبة، باستعمال هذا الحق وهو خصم الأعباء، بإدخال أو المبالغة في تقدير التكاليف تكون بعيدة كل البعد عن الحقيقة، وليست لها علاقة بالنشاط الممارس من طرف المكلف، وذلك للتخفيض من الضريبة على الأرباح الإجمالية المحققة.²

1. الفرع الثالث: آثار الغش الضريبي

يترتب على الغش الضريبي، آثار سلبية خطيرة من النواحي الاقتصادية، والمالية، والاجتماعية، ومنطبيعي أن هذه الأخطار تتناسب طرديا مع حجم الغش، والتهرب الضريبي، فكلما ازداد حجم التهرب الضريبي، زادت آثاره السلبية، والعكس كلما قل حجم الغش، والتهرب، قلت آثاره السلبية على مجمل النواحي في بلد ما وسنشرح كل الآثار على حدة وهي³:

1. الآثار الاقتصادية بما أن الضريبة تمثل إحدى أدوات السياسة المالية، التي هي أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، فإن الغش الضريبي، يجعلها لا تتفق مع الاتجاهات الاقتصادية للدولة، سواء بالنسبة لحالات الانكماش، أو

¹ - رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة الجزائر، 2006-2007، ص 40.

² - بناتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة قسنطينة الجزائر، 2011-2012، ص 78.

³ - قاسم محمد عبدالله، نجم عبد علوي، التهرب الضريبي في العراق الأسباب وسبل المعالجة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 13، العدد 3، 2011، ص 175.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

التضخم، أو تشجيع صناعة معينة، أو الحد منها، وتشجيع الاستثمار الأجنبي أو الحد منه، فإن الغش الضريبي لا يسمح بتحقيق الأهداف الاقتصادية للبلد باستخدام الضريبة¹.

2. الآثار المالية: يعتبر القيد المالي، من أهم القيود التي تقف في وجه كل إستراتيجية تنموية، أو برنامج للإنعاش الاقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والانجازات، دون الحديث عن التمويل، أمام أهمية الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية، باعتبارها المورد الأساسي، يأتي التهرب الجبائي للحد من ذلك، فللتهرب الأثر المباشر على الخزينة العمومية، بحيث يفوت على الدولة، جزءا هاما من الموارد المالية، ويترتب عن ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه، وخلق مناصب شغل جديدة. إن نقص الأموال في الخزينة العمومية، يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة، فالدولة في مسارها التنموي في حاجة إلى مداخل، وموارد لتغطية نفقاتها فنقص الإيرادات يؤدي إلى وقوع اختلال مالي، ومنه العجز في الميزانية العمومية، والتي تشترط أن تتوازن إيراداتها مع نفقاتها، خاصة أمام لجوء الكثير من الدول النامية بدرجة كبيرة، للاعتماد على الضرائب غير المباشرة، والمتعلقة بالاستهلاك، والإنفاق والتي لا يمكن التحكم فيها باعتبارها غير عادلة، فالفجوات التي تسجلها الميزانية العامة للدولة تعود في اغلب الأحيان إلى نقص في المردود الضريبي الناتج عن الغش والتهرب الضريبيين.²

3. الآثار الاجتماعية: الانعكاسات الاجتماعية في الغش الضريبي تظهر بشكل جلي في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ العدالة والمساواة، والعدالة تعني شمول الضريبة للجميع، فعدم خضوع بعض المداخل للضريبة، يخل بالمفهوم العام للعدالة الاجتماعية.³

المطلب الثالث: الأساليب الحديثة للحد من الغش الضريبي

نظرا للمضار الخطيرة التي يسببها الغش الضريبي بصورة مختلفة، كان لا بد وأن تسعى الدول إلى مكافحته بكافة الوسائل الممكنة، وفي واقع الأمر، فإن مكافحة الغش الضريبي، تكون باستخدام وسائل وقائية حديثة من أجل منع وقوعه، كتقديم تحفيزات جبائية للمكلفين بالضريبة، وكذا العمل على تحديث الإدارة الضريبية باستخدام الأجهزة الالكترونية، والعمل على سد الثغرات الموجودة في التشريعات الضريبية، وكذا المساهمة في نشر الوعي الضريبي، لدى المجتمع، من إيجابيات تسديد الضريبة، وسلبيات الغش والتهرب منها.

¹ - ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس - الجزائر، 2009-2010، ص 30.

² - الجليلي بلواضح، نبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى دولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، 15-16 نوفمبر 2011، ص 9.

³ - محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007، ص 293.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

الفرع الأول: سياسة التحفيز الجبائي

تولي اغلب التشريعات الحديثة، التي انتهجت اقتصاد السوق، والتجارة الحرة المتطورة، اهتماما بالغاً على نطاق واسع، بالتحفيزات، أو الإغراءات الضريبية، وذلك بترقية جملة من الأهداف الاقتصادية، والإجتماعية التي تسعى الدول، للوصول إليها بطرق مباشرة، وهذا عن طريق ما تقرره، الحكومات في إطار برامجها الاستثمارية المقررة من خلال السياسات المالية والضريبية، وذلك باستخدام مختلف التحفيزات المالية من أجل توجيه حركة نشاط القطاع الخاص باتجاه الأهداف المسطرة من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه التحفيزات تعمل على جذب المكلف وتسهيل الطريق أمامه للتصريح الجبائي بالنشاط وهو ما يصب في الأخير في خانة الوقاية من الغش والتهرب الضريبي.

ومن هنا نشأت فكرة جديدة في الحقل التشريعي حول الجباية بانتهاج منهج جديد، أين يصبح معنى التخفيف والتحفيز مرادف للادخار والاستثمار والإنتاجية.¹

أولاً: تعريف سياسة التحفيز الضريبي:

بالنظر إلى أهمية الضريبة لكونها أداة دخل اقتصادي، واجتماعي، ووسيلة تمويل للخزينة العمومية، ذلك جعل من الدولة تلجأ إليها كأداة تحريض، وتحفيز قصد التأثير على المتعاملين الاقتصاديين، والمهنيين، لبلوغ الأهداف المسطرة في السياسة التنموية لتحريك عجلة التنمية والاستثمار، وخلق الثروة، وخدمة سياسة التشغيل والانفتاح على السوق الحر، وجلب رؤوس الأموال الأجنبية.

وتعرف الحوافز الضريبية على أنها استخدام الضرائب كسياسة لتحفيز الأشخاص، على إتباع سلوك معين أو نشاط محدد، يساعد على تحقيق أهداف الدولة، حيث يمكن الأخذ بضرعية معينة، أو تحديد أوعيتها، ومستوى أسعارها، أو عن طريق منح إعفاءات دائمة، أو تخفيض أسعار الضريبة، أو السماح بترحيل الخسائر، وتحديد الفترة الزمنية التي يسمح خلالها بالترحيل، يمكن بكافة تلك الطرق، إن تحقق السياسة الجبائية هدفها من زيادة الأوعية الضريبة، والقضاء على الغش، والتهرب الضريبي، من جهة وزيادة الاستثمار من جهة أخرى.²

ثانياً: أشكال التحفيز الجبائي:

يأخذ الامتياز الضريبي عدة أشكال، فقد يكون في شكل تخفيض، أو إعفاء من الضريبة، ويختلف شكل الامتياز حسب الهدف المراد تحقيقه، وعلى العموم يمكن تقسيم هذه الامتيازات إلى:

1. الإعفاء الضريبي: هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات، في مبلغ الضرائب المستحق عليها، مقابل الالتزام بنشاط اقتصادي معين، في منطقة معينة، وفي ظروف معينة.

¹ - نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، جامعة باتنة - الجزائر-2012-2023، ص 60.

² - كريم حسان عبيس، الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، مجلد 194، العدد 12، العراق، 2014، ص 128.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

كما يمكن تعريفه أيضا، على أنه عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها، وبما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسة.

من خلال التعريفين نلاحظ أن الإعفاء الضريبي يأخذ شكلين:

○ **إعفاء دائم:** وهو عدم دفع المكلف لضريبة معينة، او مجموعة من الضرائب، والرسوم طوال حياة المشروع وتمنح الدولة هذا الإعفاء إلى أنشطة محدودة، وتكون موجّهة لمناطق وفتات معينة.

○ **إعفاء مؤقت:** وهو عدم دفع المكلف لضريبة، أو مجموعة من الضرائب والرسوم لمدة معينة من حياة المشروع وتختلف هذه المدة من بلد إلى آخر، حسب النظام الضريبي، وقوانين الاستثمار، ويهدف الإعفاء المؤقت إلى تشجيع المؤسسات حديثة التكوين، وتخفيف العبء الضريبي حتى تتمكن من الانطلاق الصحيح في ممارسة نشاطها.¹

2. التخفيض الضريبي: هي تقليص، بمس قيمة الضريبة المستحقة، مقابل الالتزام ببعض الشروط، كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية، بناء على توجهات السياسة الاقتصادية، والاجتماعية المستهدفة.²

ثالثا: دور التحفيز الضريبية على الحد من الغش الضريبي

تشكل التحفيز الضريبية على مختلف أشكالها، كتصحيحات مالية بالنسبة للدولة، فهي تؤدي إلى تخفيض إيرادات الدولة بشكل واسع، وتعد مكلفة لميزانية الدولة، فهذا ينعكس بالسلب على القرارات الإنفاقية، التي يلزم القيام بها نظرا للانتقاص من قيمة الموارد المالية المتاحة أمام الدولة، هذا النقص في الإيرادات يكون في إطار المدة المحددة للتحفيز الضريبية، وهي مدة غير مفتوحة على طلاقة حالها، لكن ما هو الدور الذي تلعبه التحفيز على تحقيق الهدف المالي للدولة، بعد إنتهاء فترة هذه التحفيزات؟

نظريا فإن الدولة تبتغي من وراء تقديم هذه التحفيزات، جلب المزيد من المشاريع الاستثمارية، وزيادة عدد هذه الأخيرة، ينعكس بالإيجاب على زيادة الأوعية الضريبية، وبالتالي الحد من عملية التهرب، أو الغش الضريبي فكلما كانت الامتيازات الممنوحة من إعفاءات، أو تخفيضات ضريبية سواء للأشخاص المعنويين، أو الطبيعيين كلما زاد إقبال هؤلاء على تسديد ما عليهم من ضرائب وبالتالي تجنب جريمة الغش أو التهرب الضريبي والشكل التالي يوضح آلية عمل التحفيزات الجبائية في زيادة إيرادات الخزينة العامة.³

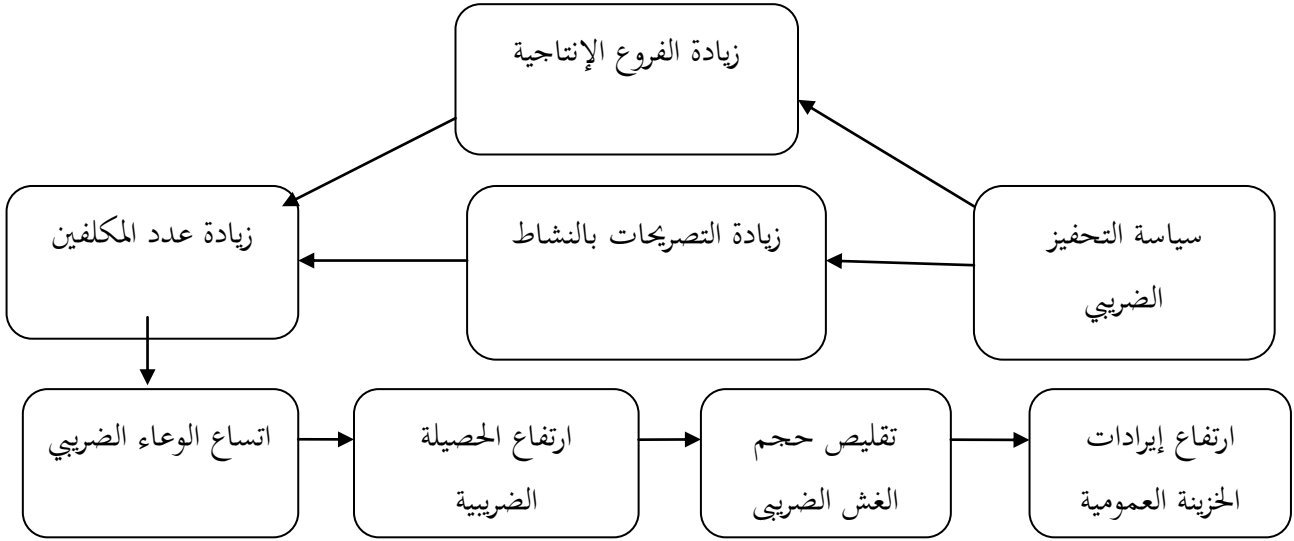
¹ - يحي لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة الجزائرية، 2006-2007، ص 24-25.

² - احمد طالي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس، 2012، ص 317.

³ - قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل افرازات العولمة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس الجزائرية، 2008-2009، ص 129.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

الشكل رقم 01: آلية عمل التحفيز الضريبية في زيادة إيرادات الخزينة العامة



المصدر: نجيب زروقي، مرجع سبق ذكره، ص 64.

رابعاً: شروط فعالية التحفيز الضريبي في الوقاية من الغش الضريبي:

حسب ما هو مسطر لها مسبقاً، وحسب الآليات التي توفرها الدولة، سوف تنجح، أو تفشل، بالنظر إلى مدى توافق بعض العوامل والشروط، ولذلك ينبغي على المشروع الضريبي، قبل اتخاذ أية خطوة، في إعداد برامج ضريبية تحفيزية أن يسبقها بدراسة معقمة للمناخ السياسي، والإقتصادي والإجتماعي السائد، بحيث يمكن أن تنتج عن هذه السياسة نتائج عكسية بالنظر إلى الانتقادات الموجهة إليها بسبب الخسائر التي تتحملها خزينة الدولة من خلال تخفيض مواردها، وبالتالي يجب أن تتوفر بعض الشروط أهمها :

✓ **الشروط الخاصة بالحوافز الضريبية نفسها:** ينبغي أن توجه هذه الحوافز إلى النشاطات ذات الأهمية الإستراتيجية، وأن تتناسب مع أهمية هذه الأنشطة ويتوجب كذلك أن يصاحب التخفيض الضريبي على أرباح النشاط المرغوب فيه لزيادة في معادلات الضريبة على أرباح الأنشطة الإقتصادية المرغوب فيها، ويجب تبعاً لذلك أن تحقق النشاطات المرغوب فيها، نتائج إيجابية وأن تحقق النشاطات غير المرغوب فيها نتائج سلبية بالمعنى المحاسبي.

✓ **الشروط الخاصة بإدارة الحوافز الضريبية:** لا تتوقف فعالية الحوافز على مجرد تنظيمها، أو تشريعها فقط، بل يرتبط نجاحها بعملية تفسيرها، في الواقع، وبالتالي يتوجب الاهتمام بالتكوين الهيكلي، والتنظيمي للإدارة الضريبية والاهتمام بالجانب البشري، وتدعيم السلطة التقديرية للأعوان الإداريين، دون إطلاق العنان لهم، لمحاربة الأسلوب التحكمين والبيروقراطي، في تفسير، وتطبيق الإجراءات التحفيزية.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

وينبغي كذلك أن يصاحب كل ذلك، رقابة مشددة على إدارة كافة الحوافز الضريبية، بحيث يتعين توفر شفافية تامة، في تحقيق الأهداف المرجوة، وإلا ستصبح استنزافا جديدا للموارد الضريبية للخزينة العمومية.¹

الفرع الثاني: إصلاح التنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية

يعد الغش الضريبي ثمرة من ثمرات الخلل في هياكل التنظيم الضريبي، وتخلفه هذه ظاهرة شائعة في البلدان المتخلفة، ومن المفروض أن تعمل تلك البلدان خصوصا، على إصلاح هياكلها التنظيمية، ومنها الضريبية، بإنشاء الأجهزة الضريبية المتخصصة، وتقسيم العمل بينهما، وتزويدها بالخبرات، والأدوات، والأفراد أصحاب الكفاية المهنية، وتزويدهم بأحدث الوسائل في الحاسبة الضريبية وتلقينهم أفضل الأساليب في التعامل مع الأفراد، وعقد الدورات التدريبية، وإشراكهم في الندوات المالية، والضريبية وكذا تحفيز الوعي الثقافي المتعلق بأعمالهم، والاهتمام بأحوالهم الاقتصادية، ولا شك أن هذا كله مرتبط إلى حد كبير بضرورة إدخال التحسينات، والإصلاحات على الجهاز الإداري والمالي، بعدها أجهزة التكامل في تسيير شؤون الدولة والأفراد ولعل أهم هذه الوسائل هي²:

1. مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصيغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمتربط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالا للغش أو التهرب أو عدم المساواة، وهذا الأمر يتطلب أيضا تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار التحقق والتحصيل مما يساعد على سرعة تحقق الضريبة وجبايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتتعدد، بحيث لا تترك مجالا للمكلف للغش، أو التهرب من الضريبة.³

2. تحقيق العدالة الضريبية: يعتبر تحقيق مبدأ العدالة، من أهم طرق مكافحة الغش، والتهرب الضريبي، ولتحقيق هذا المبدأ لا بد من مجموعة من الإجراءات والسبل نذكر منها:

- معدل الضريبة: يجب أن يكون معدل الضريبة معقولا وغير مرتفع حتى لا يترك أثرا سلبيا في نفسية المكلف وبالتالي يدفعه إلى الغش أو التهرب من دفع الضريبة.
- الأخذ بمبدأ شخصية الضريبة: يجب أن تراعي الضريبة، الحالة الاجتماعية للمكلف، والأخذ بمبدأ القدرة على الدفع.
- تشجيع المكلفين على مسك دفاتر تجارية: حيث تساعد الدفاتر المحاسبية، الدوائر المالية على تحديد أرباح المكلفين بشكل دقيق، مما يساعد على الحد من الغش الضريبي.

¹ - نجيب زروقي، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² - خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، العراق، 2013، ص 263-ص 265.

³ - خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 220.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

- الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: يجب على التشريع الضريبي أن يسمح للإدارة الضريبية بالحصول على جميع البيانات الخاصة، بالمكلفين من الجهات المختلفة في الدولة، وبشكل دوري، ومنتظم بحيث يساعدها على التعرف على جميع نشاطات المكلف، ويضع حدا للتهرب والغش الضريبي.

- إشراك المحاسبين في المسؤولية: أي يجب أن يكون المحاسب القانوني، متعاوناً مع الإدارة الضريبية، ولا يغفل صالح الخزانة العامة، مما يؤدي إلى تقديم إقرارات ضريبية ذات موثوقية.¹

3. الوعي الضريبي: لا شك أن فرص نجاح النظام الضريبي، تتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي، لدى المكلفين بالضريبة، وإقناعهم بعدالة الضريبة، وأهميتها في تمويل، وتنفيذ برامج الحكومة، التي تعود بالنفع على المجتمع ككل، و بالعكس كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي، لدى المكلف، كلما انعكس ذلك سلباً على التحصيل لذلك يسعى المشرع، إلى إعلام المكلفين بإعطاءه نظرة إيجابية تجاه النظام الضريبي، وسلبيته اتجاه التهرب الضريبي²

ويتعين على الإدارة الضريبية تعبئة شعور الأفراد، وتوعيتهم، بان دفع الضريبة ضرورة من اجل قيام الدولة بمهامها الأساسية، كما ينبغي تعريفهم بأن التضامن الاجتماعي، هو من ضروريات تعايش المجتمع، وتقديمه ورقية، وهنا تقع المسؤولية على الإدارة الضريبية، إذ تقوم بتوعية المكلف، ومن ثم حمله على إدراك المبادئ الأساسية في التشريع الضريبي، وأن تعمل على تغيير ما تسرب في عقلية الرأي العام، لكي لا ترى في الإدارة الضريبية خصماً، وإنما هي إدارة ضرورية لقيام المجتمع المتحضر والمساهمة في تقدمه، وتكمن طرق نشر الوعي الضريبي كما يلي:

- وضع برامج تعليمية لطلاب الثانوية، والجامعية، لتوضيح مفهوم الضرائب ومبادئها الأساسية، ونشر الوعي الضريبي لديهم.

- النشر من خلال الجرائد اليومية، والصحف المتخصصة، والنشرات، والمؤتمرات، واستخدام وسائل الإعلام المرئية، والسمعية، بغرض توعية المكلفين بأهمية دفع الضريبة، كما تستخدم تلك الوسائل الإعلامية في نشر حالات الغش.³

الفرع الثالث: تطبيق تكنولوجيا المعلومات الحديثة

غيرت الثورة الرقمية المتمثلة في المعلومات، والاتصالات، التي يشهدها العالم الكثير، من المفاهيم الإدارية فنجد أن معظم الدول المتقدمة تقنياً، أصبحت تعتمد اعتماداً أساسياً في عملها على نظم المعلومات الحديثة وإدخال هذه التقنية في معظم الأجهزة الحكومية، والخاصة، سيما في الأجهزة الإدارية التي تقوم بتقديم الخدمات العامة للمواطنين، ومعظم تلك الأجهزة لها اتصال مباشر، من خلال شبكات الاتصال الحديثة، ولقد أدركت مختلف بلدان

¹ - إبراهيم العدي، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة اللاذقية سوريا، المجلد 35 العدد 5، 17-9-2013، ص 38.

² - فريدة زناقي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم السياسية، جامعة بومرداس الجزائر، 2011-2012، ص 103.

³ - خالد حامد عبد، الضريبة الرقمية ودورها في استجابة دافعي الضرائب لتحاسب الضريبي، ملتقى حول الدارة الضريبية والتحاسب الضريبي، جامعة الموصل العراق، 2007، ص 5.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

العام الثالث، أهمية تكنولوجيا المعلومات، ودخلت الكثير منها بدرجات متفاوتة، هذا المجال لكي تشارك في مجال الاستفادة العلمية والإقتصادية، وتواجه حاليا الأجهزة الإدارية الحكومية ضغوطا ملححة لمواجهة التحديات المتعلقة بهذا التغيير التقني، حيث اتضحت التأثيرات التي يمكن أن تحدثها أنظمة المعلومات الحديثة، في جميع الميادين.¹

أولا. مفهوم تكنولوجيا المعلومات الحديثة: يقصد بها تطبيق النظم التكنولوجية الحديثة، في معالجة المعلومات وإرسالها، وتخزينها، واسترجاعها بسرعة، ودق، وكفاءة عالية، ومن أهم هذه النظم التكنولوجية نجد تكنولوجيا تفصيل البيانات، تكنولوجيا الحاسبات الآلية... الخ²

ثانيا. مكونات تكنولوجيا المعلومات الحديثة :

إن تكنولوجيا المعلومات، ليست مجرد تجهيزات، ومعدات بل تشمل مجموعة من الوحدات المتكاملة فيما بينها، وهي كالاتي:

1. تكنولوجيا الإعلام الآلي: وتشتمل التكنولوجيا المعالجة الآلية للمعلومات، من حاسبات وملحقاتها، سواء كانت تجهيزات، أو برمجيات.

2. تكنولوجيا الاتصال: وتعني الاتصالات السلكية واللاسلكية، وشبكات تراسل المعلومات، وتعتمد تكنولوجيا الاتصالات بالأساس على البصريات، والسمعيات، من بين هذه التكنولوجيات نذكر الأقمار الصناعية، الأنسجة البصرية.

3. مصادر المعلومات: وتشمل كل أشكال المعلومات، من نص، وصورة، وصوت، ويتم جمعها، وتنظيمها بواسطة تكنولوجيا معينة.

4. المتدخلون: ويشمل جميع الأشخاص اللذين يتدخلون في استخدام المعلومات، ومصادر المعلومات الحديثة وكذا المصممين، ويمكن اعتبار هؤلاء الأشخاص، الجانب الإنساني لتكنولوجيا المعلومات.³

ثالثا. دور تكنولوجيا المعلومات الحديثة في الإدارة الضريبية:

يعتبر إدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام، والاتصال، على مستوى الإدارة الضريبية مرحلة هامة في برنامج التحديث، وهو ما يتطلب تكييف التشريع الضريبي، من أجل التوجه نحو التقنيات غير المادية، وتأطير الدخول الالكتروني للنظام المركزي، وقصد اقتناء، ووضع نظام معلوماتي يشكل أحد الركائز الأساسية للإدارة الضريبية، لما له

¹ - خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 249.

² - صباح بلقيدوم، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة على التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قسنطينة الجزائر، 2012-2013، ص 132.

³ - عبدالرزاق تومي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في التنمية الوطنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم المكتبات والمعلومات، جامعة قسنطينة الجزائر، 2005-2006، ص 56.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

دور هام في محاربة الغش الضريبي، وعليه فان إدخال تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الجنائية يهدف إلى تحقيق النجاعة من خلال¹:

- الإمام شامل بالمكلفين بالضريبة، كل حسب وضعيته الخاصة أو خصوصياته.
- تعزيز الثقافة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة، من خلال اعتماد تقنية التحصيل الالكتروني
- المساهمة في تخفيض الحصص التي تمثل مستحقات ضريبية، للإدارة الجبائية لدى المكلف بالضريبة، والتي يصعب تحصيلها، وبالتالي زيادة معدلات التحصيل الضريبي، والحد من مشكلة التهرب، والغش الضريبي الذي تعاني منه الإدارة الضريبية.
- التخفيض في مدة دراسة الشكاوى، والطعون المقدمة من طرف المكلف بالضريبة كون إستخدام تكنولوجيا المعلومات في الإدارة الضريبية يسمح بالولوج، وبسرعة إلى كافة المعلومات الخاصة بالإخضاع الضريبي، موضوع النزاع بالنسبة للمكلف سواء تعلق الأمر بمدى احترامه لالتزاماته الجبائية المتعلقة باكتتاب التصريحات الجبائية، او بالنسبة لتسديد الضريبة، أو بالنسبة لطريقة تقدير، وتأسيس الوعاء الضريبي للمكلف بالضريبة.
- سهولة، وسرعة التعرف، وإكتشاف المكلفين بالضريبة، الذين ييثر ارتكابهم للغش، والتهرب الضريبي، والذين يخلون بالتزاماتهم الجبائية.
- إضفاء الصفة غير المادية، على الملف الجبائي، للمكلف بالضريبة، للقضاء على النظام التقليدي القائم على المستندات الورقية لتسهيل تسيير الملف الجبائي في جميع مراحل الإخضاع الضريبي من تأسيس الضريبة إلى الفحص إلى التحصيل الضريبي.
- اعتماد طريقة الحصول على المستخرج الضريبي، باستعمال تقنية المستخرج الضريبي الالكتروني، فيكفي أن يقوم المكلف بالضريبة بإدخال المعلومات، والبيانات الخاصة به، على الموقع الالكتروني للإدارة الضريبية للحصول على المستخرج الضريبي الخاص به.²

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

¹ - عبد المجيد دقدي، مداخلة بعنوان النظام الضريبي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البلدة، 20-21 ماي 2002، ص 19.

² - اوشان احمد، بلعزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية الجزائر، العدد 17، جانفي 2017، ص 70.

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

أولاً: دراسة عبد العزيز، بعنوان: أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية، في الحد من التهرب، والغش الضريبي حالة الجزائر من 2003 إلى 2008 مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة المدية، 2009، حيث عاجلت هذه المذكرة الإشكالية التالية: ما هي سبل تفعيل الرقابة الجبائية، ودورها للحد من التهرب الضريبي؟ وقام الباحث بإتباع الأسلوب الوصفي، والاستقرائي للحقائق المتعلقة بالتهرب الضريبي والرقابة الجبائية، وكذا استخدام الأسلوب التحليلي للحالة المدروسة، هدفت الدراسة إلى تحليل ظاهرة التهرب الضريبي، وأساليب معالجتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول يستخدم الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، وتوصلت الدراسة إلى أن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة التهرب الضريبي، نظراً لعدم تطابقها مع مؤشرات الجودة والفعالية، وأن طريقة التحقيق المحاسبي، تبقى محدودة الفعالية، لأنها لا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المتحصلة عليها من طرف الأشخاص الطبيعيين، وأن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية، ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى، يلعب دوراً فعالاً في تبادل المعلومات من حيث جمعها، واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي وبهذا قدم الباحث مجموعة من توصيات، كتطوير الإدارة الضريبية، وتحسين، وتكوين المهارات، والكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفء، وتطبيق نظام معلوماتي لتسهيل عملية الرقابة، والتحقق الضريبي المحاسبي وسن قوانين، وتشريعات ضريبية، تتماشى مع التطورات الحاصلة، وسد الفراغات القانونية أمام المكلف والأخذ بعين الاعتبار لمبادئ، وأسس الضرائب.

ثانياً دراسة خلود هادي، رشيد، تقويم دور نظام المعلومات، في الحد من التهرب الضريبي، مجلة المحاسبة والمالية العربية المحكمة العراقية 2013: عاجلت الدراسة الإشكالية التالية هل يحقق نظام المعلومات المطبق في الهيئة العامة للضرائب، دوره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؟ قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي، والتحليلي للدراسة، وتم الاعتماد على الاستبيان لجمع المعلومات، حيث تم توزيع 70 إستيئاناً وتم استرداد 50 إستيئاناً. وهدفت الدراسة إلى معرفة دور نظام المعلومات الضريبي، في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكذا تقويم دور نظام المعلومات المطبق في الهيئة العامة للضرائب. وتوصلت الدراسة إلى أن طرق تخزين البيانات لا يزال حفظها في سجلات ورقية، ما يعرضها للتلف والضياع، محدودية استخدام تقنية الاتصالات والمعلومات في المديرية العامة للضرائب، قلة الكادر الوظيفي الضريبي، القادر على التعامل مع التطبيقات الالكترونية، والتقنية الحديثة، وعلى ضوء هذه النتائج تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات، كضرورة البدء برسم إستراتيجية واضحة المعالم من قبل الإدارة الضريبية، توضح فيها أنظمة المعلومات المطلوبة للهيئة وآليات التنفيذ، وتوفير الأجهزة، والكادر البشري المؤهل، ومتطلبات الأمان لشبكات المعلومات، تطبيق أحدث الأساليب والنظم الإدارية، والتكنولوجيا على الإدارة الضريبية، والتي تساهم في رفع كفاءة العمل الضريبي، وتطوير مهارات الموظفين خاصة في مجال عمل نظام المعلومات على وجه الخصوص.

ثالثاً دراسة علاء سعيد، بعنوان: تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، في الحد من ظاهرة الغش، والتهرب الضريبي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة غزة فلسطين، 2014: عاجلت المذكرة الإشكالية التالية: ما هو دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في منشآت

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

الأعمال في قطاع غزة؟ حيث قام الباحث بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي للبيانات، وتم الاعتماد على الاستبيان لجمع المعلومات، حيث تم توزيع 121 إستبيانة وتم استرداد 104 استبيانة. وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف، على الثغرات في نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، وأبرز التحديات التي يواجهها موظفي الجهاز الضريبي، في كشف التهرب الضريبي في الشركات التي تستخدم نظم معلومات محاسبية الكترونية، وتوصلت الدراسة إلى أن نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، يوجد بها ثغرات قد يستخدمها البعض لتنفيذ التهرب الضريبي، كما أن الموظفين في الدوائر الضريبية لا يقومون بإجراءات فحص مهنية لنظم المعلومات المحاسبية، التي تستخدمها الشركات. كما أوضحت الدراسة، أنه لا يوجد نظام رقابي داخلي في الدوائر الضريبية يؤدي إلى تحسين أداء الموظفين، وعلى ضوء هذه النتائج تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات كأن تعمل الإدارات الضريبية على تطوير كفاءة موظفيها بالتدريب المتواصل، وأن يقوم الموظفين في الدوائر الضريبية بعمل، فحص دوري لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، التي يستخدمها المكلفين في منشآت الأعمال الفلسطينية.

رابعاً: دراسة علي عبد العظيم، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة المحاسبة، والمالية العربية المحكمة، العراق 2015، عالجت الدراسة الإشكالية: التالية ما هو دور الإجراءات والتشريعات الضريبية، في الحد من التهرب الضريبي؟ قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي للبيانات، وتم الاعتماد على الاستبيانة لجمع المعلومات ، حيث تم توزيع 15 استبيانة، وتم استردادها كلها ، وهدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على بيئة النظام العراقي، والإجراءات، والقوانين الضريبية المطبقة على مكلفي الضريبة، وكيفية التقليل من فرص التهرب الضريبي، عن طريق جمع القوانين الضريبية المباشرة بقانون موحد، وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات الضريبية روتينية، ومعقدة، فهي تسبب في خلق الكراهية تجاه الضرائب، إن تعدد الضرائب يؤدي إلى زيادة تعقيد النظام الضريبي، والذي من شأنه أن يكون عاملاً مساعداً لزيادة التهرب الضريبي، خاصة عندما يكون للمكلف أكثر من نشاط، ضعف الوعي الضريبي لدى المكلف، وعدم علمه بأهمية الضرائب، ودورها في تحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعي، وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات، كإعادة النظر بالتشريعات الضريبية المعمول، بما وإزالة كافة العقبات التي تؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي، لتسهيل كافة الإجراءات التي من شأنها إلزام المكلفين طوعياً بدفع الضريبة، تشريع قانون الضريبة الموحدة، الذي يضع كافة التشريعات الضريبية بسلة، واحدة لتجنب التشتت، والتعقيد، في التشريعات الضريبية، وأن يتضمن كافة الإجراءات اللازمة لمنع التهرب الضريبي، وسد الثغرات، العمل على إنشاء نظام معلومات ضريبي متكامل يربط الهيئة العامة للضرائب بكافة فروعها، وكذا تفعيل دور الإعلام من أجل القيام بحملات توعية، للتعريف بأهمية الضريبة لما تحققه من أهداف في كل القطاعات.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

أولاً دراسة: MU'AZU SAIDU BADARA

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria A Study of Bauchi State Board of Internal Revenue, International Journal of Business and Social Science, 2012.

حيث عاجلت الدراسة الإشكالية التالية ما مدى تأثير التدقيق الجبائي على الحد من التهرب الضريبي؟ حيث اتبع الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي للبيانات، وهدفت الدراسة تقييم مدى امتثال المكلفين بالضريبة للقوانين الضريبية، ومعرفة أثر التدقيق الضريبي على التحصيل الضريبي، في نيجيريا، وللقيام بهذه الدراسة تم توزيع 48 استبيانية للموظفين في إدارة الضرائب بولاية باوتشي، وتم استرجاع 42 استبيانية، تم تحليل بياناتها باستخدام نسب مئوية بسيطة، وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الضريبي يقلل من مشاكل التهرب الضريبي، وأنه يهدف إلى ضمان تقديم عوائد دقيقة، وإن الوعي حول القواعد واللوائح الضريبية، يرفع من قيمة التحصيل الضريبي، تساهم الشفافية والعدالة الضريبية، في تقليص من جريمة الغش، والتهرب الضريبي، يعتمد نجاح عملية التدقيق الضريبي على مدى كفاءة الموظفين في الإدارة الضريبية. وعلى ضوء هذا، تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات كانت الهيئات الضريبية تقوم بعمليات توعية حول الضريبة، ومدى تأثيرها الايجابي أثناء الالتزام بدفعها، وتأثيرها السلبي أثناء التهرب منها، توسيع نطاق المراجعة الضريبية، على النحو الذي يكفل تقديم تقارير بدقة، وبسرعة للعوائد الحالية تحسين المستوى المعيشي، لموظفي التدقيق الضريبي، لتحفيزهم على القيام بعملهم على أكمل وجه، تنظيم ندوات لموظفي المراجعة الجبائية من أجل تحسين مهاراتهم، ورفع من كفاءتهم المهنية.

ثانيا دراسة: Martin Jacob

The effect of awareness and incentives on tax evasion, International Journal of Business and Social Science. 4 sep 2013.

عاجلت هذه الدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور الوعي، والتحفيز الضريبي، في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بالسويد؟ وتم إتباع الأسلوب الوصفي للبيانات النظرية والأسلوب التحليلي لمخرجات الاستبيان بحيث تم توزيع 100 استبيانية، وتم استرجاع 95 استبيانية، وهدفت الدراسة إلى معرفة كل من الوعي الضريبي، والحوافز الضريبية، وكذا دورها في الحد من التهرب الضريبي، وإلى مدى ثقافة الشعب السويدي حول آثار التهرب الضريبي، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن التقليل من التهرب الضريبي عند القيام بعمليات المراجعة الجبائية بأكمل وجه، وكذا اختيار الكفاءات البشرية المناسبة لعمليات التدقيق الضريبي، كما أوضحت هذه الدراسة إلى أنه عدم الوعي الضريبي، وكذا تعقد القواعد الضريبية، يؤدي إلى ارتفاع نسبة جريمة التهرب الضريبي، وعلى ضوء ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات، كإعادة تصميم إصلاحات ضريبية، من شأنها أن تحفز المكلف بالضريبة على دفع ما عليه اتجاه الدولة، مع ضرورة وضع استراتيجيات فعالة للرقابة، مع الاستخدام الأمثل لنظم المعلومات وكذا شبكات الانترنت، تبسيط القواعد الضريبية، حتى تسهل عملية فهمه من طرف المكلف بالضريبة.

ثالثا دراسة UMAR DAUDA ET SANI SAIDU

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

Tax evasion and governance challenges in the Nigerian informal sector Nigeria ,
Journal of Finance and Economics. 26 may 2014.

عالجت هذه الدراسة إشكالية: ما هو دور دراسة أخلاقيات التهرب الضريبي، في القطاع غير الرسمي النيجيري؟ حيث تم إتباع الأسلوب التحليلي للبيانات لمخرجات الاستبيان، حيث تم توزيع حوالي 200 استبيان مدعومة بعملية المقابلة الشخصية للعمال، وهدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير التهرب الضريبي على البرامج الاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية للحكومة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مستوى عال من الأمية في القطاع غير الرسمي النيجيري، وجود مديري ضرائب غير شريفيين داخل النظام، مما ساهم في التهرب الضريبي، هناك شهادات وتصاريح ضريبية وهمية تتداول داخل الإدارة الضريبية، على ضوء ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات، كإعادة النظر في النظم الضريبية في القانون النيجيري، القيام بحملة إعلام وتنوير عامة لأفراد المجتمع، فرض عقوبات صارمة على كل من يقوم بمحاولة التهرب، أو الغش الضريبي.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

تشترك دراستنا مع الدراسات السابقة، في كونها تبحث عن الأساليب الحديثة خاصة تلك المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات الحديثة التي تهدف إلى إبراز دور، وتأثير العامل التكنولوجي في مكافحة الغش الضريبي. كما تشترك دراستنا مع الدراسات الأجنبية، في كونها تتطرق أسلوب حديث جدا يشمل نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.

ومن خلال ما تقدم من دراسات سابقة سواء كانت أجنبية، أو عربية، أو محلية، حيث يبدو جليا الاختلاف بين دراستنا، والدراسات السابقة، من حيث طرق جمع المعلومات، حيث تم الجمع بين ثلاثة طرق، وهي المقابلة: ودراسة الحالة، الملاحظة، في حين استعمل الاستبيان في الدراسات السابقة: ما عدا دراسة عبد العزيز قتال.

وتختلف دراستنا عن الدراسات السابقة، من حيث الأدوات، والأساليب الإحصائية، حيث استعملنا العمليات الحسابية الرياضية، في إبراز مختلف حالات الغش الضريبي، في حين تم الاعتماد على برنامج spss وما يحمله من مؤشرات إحصائية تساعد في استخراج نتائج الاستبيان الدارس لموضوع الغش الضريبي.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لظاهرة الغش الضريبي، وتوضيح نقاط التشابه، والاختلاف مع التهرب الضريبي والتطرق إلى مختلف أنواعه، حيث توصلنا إلى أنه يأخذ عدة مفاهيم، وصور إتساعه، جعله يحقق بعدا وطنيا ودوليا، وبالتالي

الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول الغش الضريبي

قمنا بتشخيص ظاهرة الغش الضريب،ي على أنها ظاهرة خطيرة، وشاملة، وذلك بإبراز الأسباب التي تؤدي بالمكلف إلى انتهاج الطرق الاحتيالية، سواء المحاسبية التضخمية للتكاليف، أو تخفيض الإيرادات، إلى غير ذلك من الأساليب والطرق التي يمكن أن يأخذها الغش الضريبي، كما أوضحنا الآثار التي يمكن أن يخلفها على كل المستويات، ويبقى سلوك المكلف دائما متوجها نحو الغش كونه متأكد من نجاحه في إخفاء أرقام أعماله معتمدا في ذلك على ذكائه، وعلى الثغرات القانونية الموجودة في الأنظمة الضريبية، وعلى ضعف الإدارة، وتواطؤ بعض الأعوان، ولكن بإتباع سبل، وطرق حديثة من بينها القيام بتقديم إمتيازات جبائية للمكلف بالضريبة ومحاولة تقريبه من الإدارة الضريبية، وكذا من خلال القيام بعمليات إصلاحية للقوانين الضريبية، والقيام بحملات توعية للمكلف حول الهدف من دفع الضريبة، وفيما سيتم استثمارها، وكذا وجب على الإدارات الضريبية إستخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة، التي من شأنها أن تسهل العمل على موظفي الإدارة في عملية الرقابة والتسيير .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري، والذي تم فيه تناول مختلف الجوانب المتعلقة بجريمة الغش الضريبي والأساليب الحديثة للحد من هذه الظاهرة.

ومن أجل إجراء حالة تطبيقية للدراسة، تم اختيار مديرية الضرائب لولاية غرداية، وبالتحديد مكتب التحقيقات الجبائية، بإعتباره هيئة جبائية مختصة في مكافحة جريمة الغش الضريبي، وهذا من أجل التعرف على مدى نجاعة الأسلوب، أو الأساليب التي تتبعها هذه الأخيرة لمحاربة الغش الضريبي، وفيما إذا كانت هذه الأساليب التي تتبعها حديثة، أم تقليدية، وهذا عن طريق اختيار حالتين من الحالات المتوفرة لدى المديرية، والنظر في كيفية تعامل المديرية مع هذه الحالات من إجراءات تمهيدية وصولاً إلى المرحلة الختامية.

حيث تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

- المبحث الأول: سنتطرق فيه إلى معرفة الأدوات المستعملة في جمع المعلومات، من مقابلات ووثائق، وكذا المنهج المتبع لإجراء هذه الدراسة، مع تقديم عام لمديرية الضرائب بولاية غرداية.
- المبحث الثاني: سنتطرق فيه إلى عرض نتائج الدراسة ومناقشتها من خلال الحصول على معلومات تخص حالتين للغش الضريبي.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

حيث سنقوم بعرض الطريقة والأدوات المتبعة في إنجاز هذه الدراسة من خلال تعريف عينة الدراسة التي تمثلت في المديرية الولائية للضرائب بـغرداية كما سنتطرق إلى دراسة حالتين على مستوى هذه المصلحة لمعرفة أساليب وآليات التحقيق الجبائي ودوره في الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

المطلب الأول: المنهج وعينة الدراسة

الفرع الأول: المنهج المتبع

اتبنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال التعرف على كيفية تعامل مديرية الضرائب مع حالات الغش الضريبي، وذلك بالقيام بعملية تحليل للوثائق المقدمة من طرف المديرية، ومن ثم التعرف على طريقة اكتشاف حالات الغش و تصحيحها.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

لقد وقع اختيارنا في إجراء دراستنا على مديرية الضرائب بولاية غرداية، بكونها المركز الرئيسي لباقي فروعها من قباضات ومفتيشيات الضرائب. والمتحكم الرئيسي في عمليات المراقبة الجبائية والتي يخولها القانون في متابعة طرق وآليات فرض القوانين والتشريعات الضريبية على المكلف بالضريبة.

أولاً: التعريف بالمؤسسة

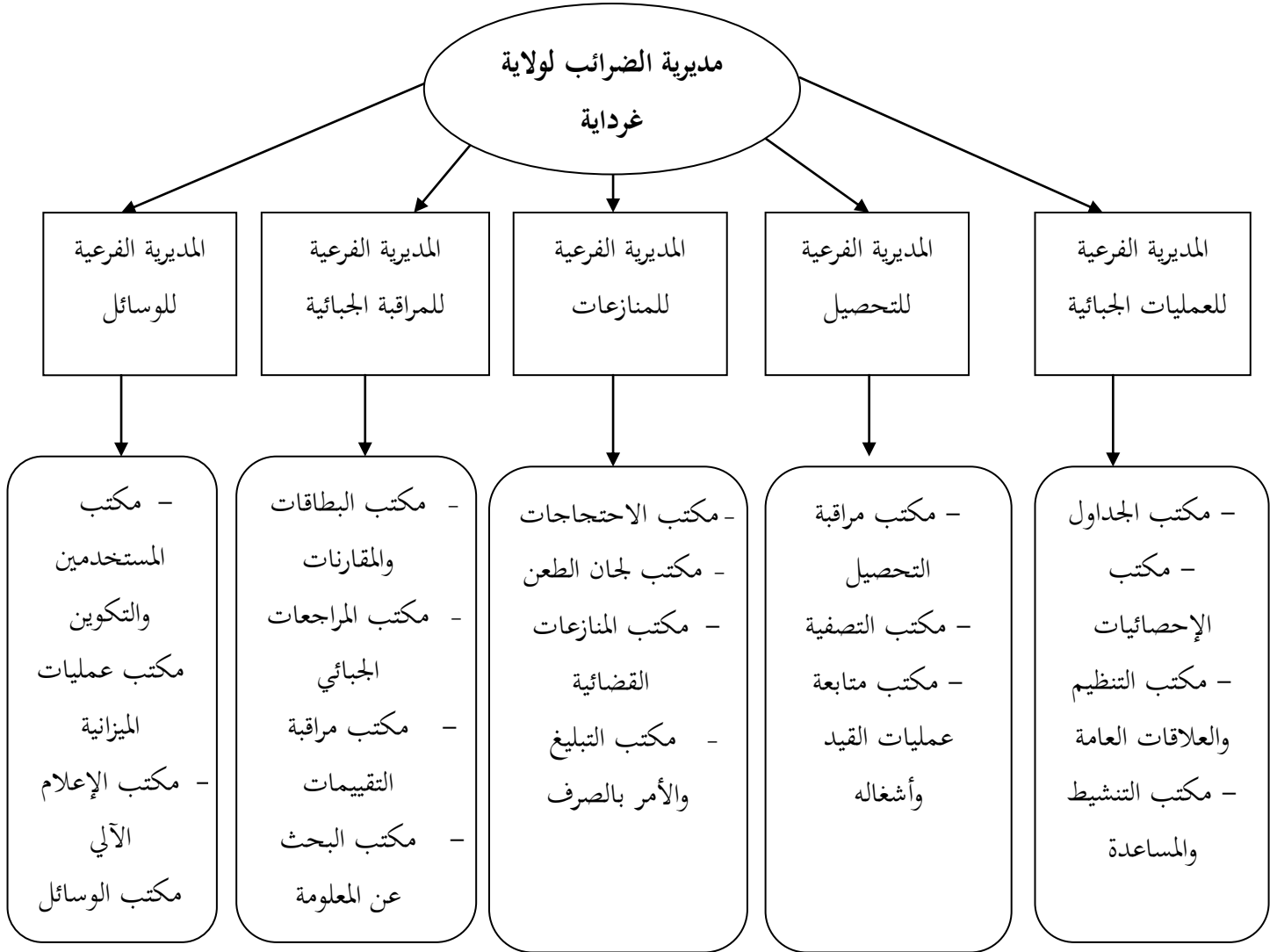
تعتبر مديرية الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها، والرقابة على التصريجات وفق القوانين الجبائية سارية المفعول وهي: قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الرسم على حجم المعاملات، قانون الإجراءات الجبائية.

وتبعا للمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ووفق هذا المرسوم تم إنشاء مديرية الضرائب لولاية غرداية حيث كان مقرها الرئيسي في حي ثنية المخزن، وفي بداية جانفي 2017 تم تغيير مقرها إلى حي بوهراوة.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية والآليات الحديثة

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي في تحديد مختلف المسؤوليات، وكذا توزيع المهام، وهذا من أجل المساعدة على التسيير الحسن لمختلف الأعمال داخل المؤسسة الضريبية، ومن خلال المعلومات المقدمة من طرف مصلحة مديرية الضرائب، وبمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق لـ 21 فبراير سنة 2009 يحدد تنظيم المصالح للإدارة الجبائية، وصلاحياتها، قمنا بإعداد الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسة والذي هو على الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية غرداية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مقدمة من مديرية الضرائب لولاية غرداية.

ملاحظة: المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية هي المديرية التي تتكلف بعملية التحقيق الجبائي ومكافحة الغش الضريبي

حيث تقوم بما يلي:

- إعداد برامج البحث.
- مراجعة، ومراقبة التقييمات، ومتابعة إنجازها.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية، والتقارير الدورية التقييمية.¹

¹ / الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، العدد 09، 2009.

ثالثا: تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية

تشكل عصرنة الهياكل الإدارة الجبائية عنصرا مهما بل، ومصيريا من أجل إنجاح الإصلاحات الأخرى للإدارة الجبائية بالفعل، من الناحية التنظيمية، فأصبح في مقدور الإدارة الجبائية الجزائرية أن تتطور تدريجيا، من تنظيم حسب نوع الضرائب إلى تنظيم حسب نوع الزبائن، وهذا قصد تجسيد مبدأ المحور الجبائي الوحيد. لقد تم قطع خطوة في تحقيق هذا الإصلاح تجسد في فتح مراكز للضرائب، والمركز الحوارى للضرائب ليسهل للمكلف بالضريبة التنقل من مصلحة الى أخرى، وتسهل بذلك مساعيهم الادارية، حيث تم تطبيق هذا المشروع سنة 2006 في عدة ولايات من الوطن، أما في ولاية غرداية فهو مشروع طور الإنجاز، سيكتمل هذا المشروع في شهر جوان من السنة الجارية.

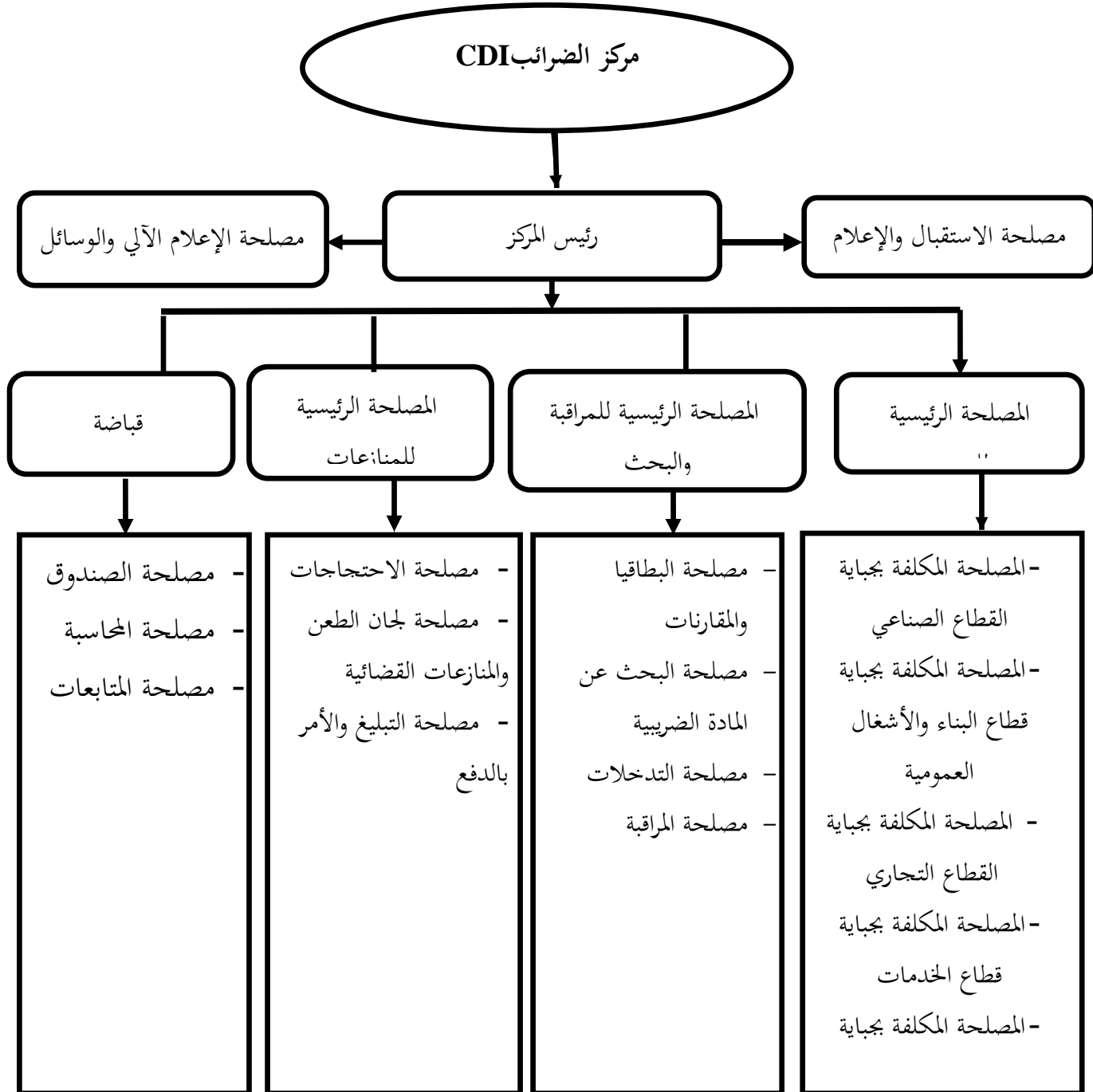
✓ مركز الضرائب وهو مكلف بـ

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية
- مسك، وتسيير الملف الجبائي للشركات، وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة برسم عائدات الأرباح الصناعية والتجارية.
- إصدار الجداول، وقوائم التحصيلات، وشهادات الإلغاء أو، التخفيض، ومعاينتها، والمصادقة عليها.
- الجداول، وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب، والرسوم والآتوى.
- تنفيذ العمليات المادية للدفع، والقبض، واستخراج النقود.
- البحث عن المعلومات الجبائية، وجمعها، واستغلالها، ومراقبة التصريحات.
- إعداد، وإنجاز برامج التدخلات، والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم نتائجها.
- تدرس الشكاوى، وتعالجها.
- تتابع المنازعات الإدارية، والقضائية.
- تعوض قروض الرسوم.
- تضمن مهمة استقبال، وإعلام المكلفين بالضريبة.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات، وتعديل نظامها الأساسي.

• تنظم المواعيد، وتسييرها.¹

يتكون مركز الضرائب من ثلاث (03) مصالح رئيسية، وقباضة، ومصالحتين كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من إعداد الطالب بناء على وثائق من مديرية الضرائب بغرداية

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 54، 2006.

✓ المركز الجوّاري للضرائب: هو مكلف ب¹

- تسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزائي.
 - تسيير المستثمرات الفلاحية.
 - تسيير الأشخاص الطبيعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمة المالية، وكذا الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية.
 - تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والجمعيات، أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب، أو الرسوم المفروضة على الأجور، والرواتب المدفوعة، أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم.
 - تسيير المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب، برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها.
 - مسك، وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاصها.
 - تصدر الجداول وقوائم التحصيل وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها.
 - تتكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم والأتاوى.
 - تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.
 - تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.
 - تبحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها.
 - تراقب التصريحات، وتنظم التدخلات.
 - تدرس الشكاوى، وتعالجها.
 - تتابع المنازعات الإدارية والقضائية.
 - تدرس طلبات التخفيض الإداري.
 - تضمن مهمة استقبال وإعلام المكلفين بالضريبة.
 - تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات أو التصريح بكل تعديل.
 - تنظم المواعيد، وتسييرها.
 - تنشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاص المراكز الجوّارية للضرائب
- ملاحظة:** الهيكل التنظيمي الخاص بالمراكز الجوّارية للضرائب هو نفسه الهيكل التنظيمي الخاص بمراكز الضرائب

¹ / الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، العدد 59، 2006.

المطلب الثاني: طريقة جمع المعلومات:

من أجل استكمال إجراءات الدراسة الميدانية وجمع مختلف البيانات والمعلومات اعتمدنا على الأدوات التالية:
 - دراسة الحالة: من خلال الحصول على الوثائق التي تتم بها عملية كشف جريمة الغش الضريبي، كوثيقة الإشعار بالتحقيق الجبائي، الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، الرد من طرف المؤسسة المعنية بالتحقيق، التقرير النهائي حول هذه العملية.

- **المقابلة الشخصية:** وذلك بإجراء مقابلات شخصية مع موظفي مصلحة مديرية الضرائب لولاية غرداية وخاصة مع مكتب التحقيق الجبائي، وذلك للحصول على المعلومات بشكل دقيق حول عمليات الغش الضريبي التي عالجتها هذه المصلحة. كما ساعدنا أسلوب المقابلة على أخذ صورة واضحة على طريقة سير عملية كشف جريمة الغش الضريبي وصولاً إلى الغرامة المفروضة جراء هذه الجريمة.

- **الملاحظة:** استخدمنا الملاحظة كوسيلة ثالثة للبحث بهدف التأكد من الفرضيات، والتشخيص المباشر لواقع سير المديرية، وكذلك مدى توفر المديرية على برامج جاهزة، وكيفية العمل بها، وملاحظة طريقة الاتصال بين الموظفين فيما بينهم، وكيفية استخدام نظام المعلومات، وملاحظة تطبيق والتزام الموظفين بالسر المهني والحفاظ على المعلومات المتواجدة بالوثائق الضريبية للمكلفين.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها:

في هذا المبحث سنقوم بدراسة النتائج المتحصل عليها في الدراسة الميدانية ومناقشتها وذلك من خلال دراسة مختلف التصريحات والوثائق المحاسبية الخاصة بالمؤسستين المكلفتين بالضريبة.

المطلب الأول: عرض النتائج:

تعتمد مديرية الضرائب بولاية غرداية بتطبيق عملية الرقابة الجبائية على جملة من الملفات الجبائية للمكلفين الذين اختيروا ضمن برنامج سنوي للرقابة الجبائية على أساس عدة معايير لاكتشاف حالات الغش الضريبي، وفي أغلب الأحيان تعتمد على التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا الفواتير المقدمة من طرف الموردين، بحيث وجود أي اختلال بين هذه الوثائق يؤدي بالمديرية إلى إجراء عملية تحقيق جبائي، حيث وفي هذا المطلب سيتم التعرف على كيفية معالجة حالة من حالات الغش الضريبي، والتي تخص مؤسسة صناعة الأنابيب البلاستيكية بولاية غرداية ومؤسسة بيع مواد البناء والخزف الصحي ببلدية المنيعه.

الفرع الأول: عرض نتائج الحالة الأولى

أولاً: آليات اختيار الملفات المطبق عليها رقابة جبائية

من خلال المقابلة الشخصية مع مسؤول مكتب الرقابة الجبائية حيث قام إعطائنا نظرة على كيفية، وطرق انتقاء الملفات التي سوف تطبق عليها عملية الرقابة الجبائية، وكانت كالتالي:

إن الملفات التي يمكن برمجتها في التحقيق الجبائي والمحاسبي حسب ما تنص عليه المواد 20 إلى 21 من قانون الإجراءات الجبائية تخضع إلى آليات اختيار تحددها المصالح المركزية من الإدارة الجبائية المتمثلة في مديرية الأبحاث والتحقيقات التابعة للمديرية العامة للضرائب في شكل مذكرات أو منشورات منها على سبيل المثال:

- أن الخاضع لم يتعرض لتحقيق جبائي من قبل.
- أن تكون نتائج السنة المالية للنشاط الذي يمارسه الخاضع دائما في حالة عجز.
- أن تكون وضعية الرسم على القيمة المضافة في حالة مدين.
- تغيير الشكل القانوني من حين لآخر من طرف الخاضع.
- تغيير المقر الاجتماعي للمؤسسة أو مقر النشاط لحين لآخر.
- التركيز على نشاط معين من طرف الإدارة المركزية مثلا نشاط التصدير والاستيراد.
- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنوات الأخيرة.
- تكرار الخسائر في النتائج والربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة مخالفة ذات طابع إقتصادي
- الزيادة السريعة والمذهلة في المستوى المعيشي لمسير المؤسسة أو شخص آخر طبيعي.
- الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم بالضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف الهامة التي قاموا بها.

وفق هذه الآليات المذكورة أعلاه يتم مراسلة المفتشيات التي تسهر على تسيير ملفات الخاضعين للضريبة للطلب منها بإرسال مقترحات حول الملفات التي يمكن إجراء تحقيق عليها ليتم دراستها من طرف اللجنة المختصة على مستوى مديرية الضرائب، وبعد دراسة كامل الملفات التي تم إرسالها من طرف المفتشيات يتم تحديد قائمة تقترحها مديرية الأبحاث والتحقيقات ليتم من طرفها تحديد قائمة الملفات التي يجري التحقيق والمصادقة عليها وإشعار المديرية الولائية، ثم يتم بعد ذلك تنفيذ عملية الرقابة والتحقيق من طرف المحققين التابعين للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وتعتبر الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتحقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق

اتصالاته بالمكلف والتزود بالمعلومات والتوضيحات من مختلف المصادر وفي هذه الدراسة تم اختيار ملفين لمؤسستين، الأولى تختص في صناعة الأنايب البلاستيكية، والثانية تختص في بيع مواد البناء والخزف¹. وثيقة طلب الملفات الجبائية (أنظر الملحق رقم 01)

ثانيا: هوية المكلف بالضريبة

المكلف المعني بعملية التحقيق الجبائي عبارة عن شركة ذات مسؤولية محدودة SARL X لصناعة الأنايب البلاستيكية الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية لولاية غرداية، تم إنشاء هذه المؤسسة سنة 1974، براس مال قدره 700.000.000 دج، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط فإنه يخضع إلى كل من:

- الرسم على القيمة المضافة TVA.
- الرسم على النشاط المهني TAP.
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
- الضريبة على أرباح الشركات IBS.

في حين أن السنوات المعنية بالتدقيق للسنوات المتقدمة من تاريخ 2009/01/01 إلى غاية 2012/01/31 والذي شمل جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الإثباتية والتصريحات الجبائية.

ملاحظة: نظرا لأهمية السر المهني وخصوصيات مهام المراقب الجبائي تم التحفظ على ذكر الاسم الكامل القانوني للشركة وكذا أسماء الموردين لها.

ثالثا: العمليات التمهيديّة

وتتمثل فيما يلي:

1. إرسال إشعار بالتحقيق: بعد الإطلاع على هوية المكلف قام العون المحقق بالإجراءات التالية: إرسال إشعار بالتحقيق المحاسبي رقم 015/DIW/SDCF/BV الصادر سنة 2013، حيث يحتوي الإشعار على المعلومات التالية:

- اسم ولقب المكلفين بالتحقيق.
- الرقم المرجعي.
- فترة بداية وانتهاء التحقيق.
- سنوات محل التحقيق.
- بعض المعلومات والملاحظات من خلال إمكانية الاستفادة من مستشار.
- مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون التي هي 40 يوم من أجل تحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، وذلك من تاريخ استلام الإشعار.

¹ / محقق جبائي، مكتب التحقيقات الجبائية، آليات اختيار الملفات التي طبقت عليها رقابة جبائية، مديرية الضرائب لولاية غرداية 2017/04/04، (مقابلة شخصية)

وخلال هذه الفترة يقوم المحققان بما يلي:

- سحب الملف الجبائي للمكلف رقم: 015/2013/SARL X الجبائي من مفتيشية الضرائب مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب، وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة.
- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، والإطلاع على مواعيد اكتتاب متخلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الدفاتر المحاسبية.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 المملوءة من طرف المفتيشية، والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA.
- فحص أصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق، وكشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الإدارة الجبائية. (أنظر الملحق رقم 02)

2. التبليغ الأولي: قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 015/13 الصادر سنة 2013، والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات، وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف وكذا الفواتير المقدمة من طرف أحد الموردين. (أنظر الملحق رقم 03)

وتبعاً للتحقيق المحاسبي والجبائي الخاص بالشركة SARL X المتمثل نشاطها في صناعة الأنابيب البلاستيكية الكائن مقرها بالمنطقة الصناعية لولاية غرداية قام المحققان بفحص التصريحات الجبائية الشهرية والسنوية لكل من السنوات 2009، 2010، 2011، 2012. وكانت نتائج التصريحات كما يلي :

✓ **فحص التصريحات الجبائية لسنة 2009:** فحص التصريحات الجبائية الشهرية G50 وتحديد تصريح شهر أكتوبر حيث تم من خلاله الكشف عن خطأ في استرجاع الرسم على القيمة المضافة على المشتريات، حيث تم استرجاع مبلغ مجموع المشتريات متضمنة الرسم والمقدر بـ 12.598.070 دج بدلا من استرجاع الرسم على القيمة المضافة فقط والمقدر بـ 1.830.488 دج.

✓ **فحص التصريحات الجبائية لسنة 2010:** فحص التصريحات الجبائية الشهرية G50 لسنة 2010 وتحديد تصريح شهر جوان، حيث لوحظ من خلاله استرجاع الرسم على المشتريات للفاتورة رقم 1561 المؤرخة في 2010/06/24 للمورد "SARL YY" بمبلغ 2.162.380 دج خارج الرسم، مبلغ الرسم والمقدر بـ 367.604 دج مرتين في نفس التصريح، وعليه سيتم إعادة دفع قيمة الفرق مع تطبيق غرامة.

✓ **فحص التصريحات الجبائية لسنة 2011:** من خلال استغلال كشف المعلومات الواردة إلى مديرية الضرائب من طرف المورد "SARL YY" الخاص بمشتريات 2011 تبين من خلاله وجود فرق بين المشتريات المصرحة والمشتريات الحقيقية حسب الكشف التالي:

- المشتريات الحقيقية تقدر بـ 396.268.397 دج.

- المشتريات المصرحة تقدر بـ 366.386.397 دج.
- فارق المشتريات يعتبر إخفاء لرقم الأعمال غير مصرح، وبتطبيق هامش ربح على فارق المشتريات من أجل تحويله إلى رقم أعمال، ويتم إخضاعه إلى الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA مع تطبيق غرامة.

ومن خلال فحص حسابات النتائج قيد التخصيص تبين عدم توزيع الأرباح الصافية لسنة 2008 والمقدرة بـ 31.611.707 دج، وتطبيقا لأحكام المادة 46-08 من قانون الضرائب المباشرة المعدل في قانون المالية لسنة 2012 سيتم التوزيع التلقائي لهذه الأرباح في سنة 2011، وإخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي على الشركاء بنسبة تحررية تقدر بـ 10%.

✓ التصريحات الجبائية لسنة 2012: فحص التصريح الجبائي الشهري G50 لشهر سبتمبر 2012 تبين من خلاله استرجاع الرسم على المشتريات للفاخرة رقم 178 المؤرخة في 2012/09/02 للمورد SARL YXY بمبلغ 4.212.000 دج خارج الرسم، حيث أن الرسم على المشتريات يقدر بـ 716.040 دج مسترجع على مرتين في نفس التصريح، وعليه سيتم إعادة استرجاع هذا الرسم مع تطبيق غرامة. (أنظر الملحق رقم 04)
رابعا: عمليات التسوية

بعد القيام بعمليات الفحص لكل التصريحات الجبائية للسنوات المتقدمة يقوم العون المدقق بإجراء عمليات تسوية لكل العمليات الخاطئة كما يلي:

1. إعداد جدول حساب الزيادات لسنة 2011

ويتم بالطريقة التالية:

الزيادات = المشتريات غير المصرحة × معامل الإنتاج
المشتريات غير مصرحة = المشتريات الحقيقية - المشتريات المصرحة

الجدول رقم 02: جدول حساب الزيادات الحالة الأولى

التعيين	2011
المشتريات الحقيقية	369.268.397
المشتريات المصرحة	366.386.397
مشتريات غير مصرحة	2.882.000
معامل الإنتاج	1.43
الزيادات	4.121.260

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات من مكتب التحقيقات الجبائية.

2. إعداد جدول الحقوق المستدركة

ويتم ذلك بالطريقة الموالية:

- الرسم على القيمة المضافة على الزيادات = الزيادات × معدل الرسم على القيمة المضافة.
 - غرامة الوعاء الضريبي لـ TVA = الرسم على القيمة المضافة على الزيادات × نسبة غرامة الوعاء.
 - الرسم على النشاط المهني على الزيادات = الزيادات × معدل الرسم على النشاط المهني.
 - غرامة الوعاء الضريبي لـ TAP = الرسم على القيمة المضافة على الزيادات × نسبة غرامة الوعاء
 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع على المشتريات
 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع لسنة 2009 = 12.598.070 - 1.830.488 = 10.767.582 دج
 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع لسنة 2010 = 367.604 دج
 - الرسم على القيمة المضافة المسترجع لسنة 2012 = 716.040 دج
 - غرامة الوعاء على القيم المسترجعة = القيم المسترجعة × نسبة غرامة الوعاء
- ومن خلال ما سبق يتم إعداد جدول الحقوق المستدركة.

الجدول رقم 03: جدول الحقوق المستدركة

2012	2011	2010	2009	
/	4.121.260	/	/	الزيادات
/	700.614	/	/	الرسم على القيمة المضافة على الزيادات % 17
/	175.153	/	/	غرامة الوعاء الضريبي 25 % TVA
/	82.425	/	/	الرسم على النشاط المهني 02 %
/	12.363	/	/	غرامة الوعاء الضريبي 15 % TAP
716.040	/	367.604	10.767.582	القيمة المسترجعة على المشتريات
179.010	/	91.901	2.691.895	غرامة الوعاء على القيم المسترجعة 25 %

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات من مكتب التحقيقات الجبائية.

ملاحظة: فيما يخص غرامات الوعاء فإنها تطبق من خلال جدول الحقوق المستحقة التالي

الجدول رقم 04: جدول الحقوق المستحقة

نسبة الضريبة	نسبة الغرامة
0 – 50.000	10 %
50.000 – 200.000	15 %
أكثر من 200.000	25 %

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010.

3. إعداد جدول حساب النتائج

ويتم ذلك وفق الطريقة التالية:

- الخصم التلقائي للرسم = الزيادات × نسبة الرسم على النشاط المهني TAP.
 - النتيجة المصححة = النتيجة المصرحة + الزيادات - خصم الاستهلاك - الخصم التلقائي لرسم TAP.
 - الفرق غير مصرح به = النتيجة المصححة - النتيجة المصرحة.
- وبناء على ما سبق يكون جدول حساب النتائج على هذا الشكل:

الجدول رقم 05: جدول حساب النتائج

التعيين	2011
النتيجة المصرحة	42.035.800
الزيادات	4.121.260
خصم الاستهلاك	2.882.000
الخصم التلقائي لرسم TAP	82.425
النتيجة المصححة	43.192.635
الفرق غير مصرح به	1.156.835

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من مكتب التحقيقات الجبائية.

4. إعداد جدول حساب الضرائب

ويتم ذلك بإخضاع الفرق غير مصرح به إلى ضريبة على أرباح الشركات IBS بنسبة 19% وكذلك الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء بنسبة محررة (اقتطاع من المحور) تقدر بـ 10% وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركات كالتالي:

- الضريبة على أرباح الشركات = القيمة غير مصرح بها × معدل ضريبة IBS.
- غرامة وعاء ضريبة IBS = الضريبة على أرباح الشركات × معدل الغرامة.
- الضريبة على الدخل الإجمالي = القيمة غير مصرح بها - الضريبة على أرباح الشركات.

غرامة وعاء ضريبة ASS = الضريبة على الدخل الإجمالي × معدل الغرامة.
 ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة = الأرباح غير موزعة × معدل ضريبة IRG.
 غرامة وعاء ضريبة IRG = ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة × معدل الغرامة.
 وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: جدول حساب الضرائب

التعيين	2011
القيمة غير مصرح بها	1.156.835
الضريبة على أرباح الشركات 19%	219.798
غرامة الوعاء 25%	54.949
ضريبة الدخل الإجمالي على الفرق في النتيجة	93.703
غرامة الوعاء 15%	14.055
الأرباح غير موزعة	31.661.707
ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة تلقائيا 10%	3.166.170
غرامة الوعاء 25 %	791.542

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات المقدمة من طرف مكتب التحقيقات الجبائية.

5. إعداد جدول الحقوق

وهو عبارة عن القيمة المبدئية التي يجب على المؤسسة دفعها وتحسب القيمة بالطريقة التالية:

- مجموع الحقوق البسيطة = قيمة الرسم على القيمة المضافة لسنة 2011 + قيمة الرسم على النشاط المهني لسنة 2011 + الرسم على القيمة المضافة المسترجع للسنوات 2009/2010/2012 + قيمة الضريبة على أرباح الشركات + قيمة الضريبة الدخل الإجمالي على الفرق في النتيجة + قيمة ضريبة الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة تلقائيا.

$$+93.703+219.798+716.040+367.604+10.767.582+82.425+700.614$$

$$3.166.170 = 16.113.936 \text{ دج}$$

- القيمة الأولية مستحقة الدفع = مجموع الحقوق البسيطة + مجموع الأوعية الضريبية.

- مجموع غرامات الوعاء =

$$=791.542+14.055+54.949+179.010+91.901+2.691.895+12.363+175.153$$

$$4.010868 \text{ دج.}$$

جدول رقم 07: جدول تجميع الحقوق

16.113.936	مجموع الحقوق البسيطة
4.010868	مجموعة غرامات الوعاء
20.124.804	القيمة الأولية المستحقة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على النتائج السابقة

ملاحظة: تعتبر هذه القيمة 20.124.804 دج كقيمة أولية بانتظار الرد من طرف المؤسسة المعنية من أجل تقديم توضيحات حول النتائج السابقة.

خامسا: الرد من طرف المؤسسة

تتمتع المؤسسة X بالحق الرد على الملاحظات و التسويات المرسله من طرف مديرية لولاية غرداية، وتقدر فترة الرد بـ 40 يوم، وخلال سير عملية التحقيق المحاسبي للشركة يمكنها الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التحقيق عند وجود كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التحقيق. وتبعاً للتحقيق المحاسبي والجبايي الذي خضعت له الشركة SARL X للفترة غير متقادمة 2012/2009. وبتاريخ 2013/12/20 ردت المؤسسة المعنية بالتحقيق بما يلي:

1. فحص التصريح الجبايي G-50:

- G-50 / 2009 أكتوبر.
- G-50 / 2010 جوان.
- G-50 / 2012 سبتمبر.

أنه وقع خطأ في استرجاع الرسم على القيمة المضافة TVA على المشتريات وهذا الخطأ غير متعمد
2. أما عن الفرق بين المشتريات المبرحة والمشتريات المأخوذة لسنة 2011 حسب الكشف والتي تقدر بـ: 2.882.000 دج، فإن معامل الإنتاج 1.43 المعتمد عليه في حساب مديرية الضرائب لم يخضع إلى الواقع. وعليه ومن خلال قيمة المواد الأولية المستهلكة المقدرة بـ 423.623.215 دج، وقيمة المنتجات المصنعة المقدرة بـ 469.733.250 دج يصبح معامل الإنتاج كما يلي:

معامل الإنتاج = المنتجات المصنعة ÷ استهلاك المواد الأولية

$$1.11 \approx 423.623.215 \div 469.733.250$$

أما عن المعامل بين المبيعات واستهلاك المواد الأولية فيقدر بـ:

رقم الأعمال: 540.193.238,11 دج

المشتريات المستهلكة: 436.485.240,32 دج

وعليه فإن المعامل يكون $1.23 = 436.485.240,32 \div 540.193.238,11$

3. أما عن أرباح سنة 2008 فقالت المؤسسة أنها لم تقم بتوزيع تلقائي لانه يوجد في مخططها اقتناء معدات لترقية قدراتها الإنتاجية وهذا ما يعد استثمارا مقدرا بـ 35.643.061 دج حسب الميزانية المقفلة في تاريخ 2011/12/31.

سادسا: التقرير النهائي

يصبح التبليغ نهائيا، ولا يمكن مراجعته من طرف الإدارة الجبائية، في حالة قبول المؤسسة المعنية بالضرائب على الأسس التي تم التبليغ بها، أما في حالة تقديم ملاحظات من طرف المؤسسة، سيتم التكفل بها عن طريق التبليغ مع الأخذ بعين الاعتبار مشروع إعادة التقويم أو رفضها. وبما أن المؤسسة قدمت ردا، ومجموعة من الملاحظات فيجب على مديرية الضرائب الرد على تلك الملاحظات وتوضيحها فكان الرد النهائي كما يلي:

- الخطأ في التصريحات الجبائية الشهرية G50 للسنوات 2009، 2010، 2012.
 - إعادة النظر في حساب معامل الإنتاج.
 - أرباح سنة 2008 التي لم يتم توزيعها.
- وللإجابة على هذه النقاط قامت المديرية بما يلي:

1. فيما يخص الخطأ الواقع في التصريحات الجبائية G50 فرد المؤسسة يعتبر اعتراف بالخطأ ولا يمكن للمديرية أخذه بعين الاعتبار.

2. فيما يخص حساب معامل الإنتاج فان الطريقة الصحيحة لحسابه هي:

رقم الأعمال المفوتر + (إنتاج مخزن * هامش الربح)

معامل الإنتاج =

المواد واللوازم المستهلكة

وعلى اعتبار أن هامش الربح المطبق في صناعة الأنابيب البلاستيكية هو 15%

- رقم الأعمال المفوتر = 540.193.238 دج

- إنتاج مخزن = 57.556.815 دج

- المواد واللوازم المستهلكة = 423.623.215 دج

فان معامل الإنتاج يحسب كما يلي:

$$(1.15 * 57.556.815) + 540.193.238$$

معامل الإنتاج = $\frac{1.43}{423.623.215}$

423.623.215

3. فيما يخص تبرير عدم توزيع أرباح سنة 2008 بمخطط لاقتناء معدات واستثمارات حيث ردت المديرية بما يلي:

أن المادة رقم 46-08 من قانون الضرائب المباشرة تنص على انه في حالة عدم توزيع الأرباح في مدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ تحقيق الربح فانه يوزع تلقائيا.
واستنادا لما سبق ذكره، ونظرا لان المؤسسة لم تقدم أي جديد يمكن للمديرية أخذه بعين الإعتبار يصبح التبليغ الأولي هو نفسه التبليغ النهائي. (أنظر الملحق رقم 05-06)
وبعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف قام العون المحقق بتحرير التقرير الخاص بعملية انتهاء التدقيق، والمتضمن كل الإجراءات، والأحداث الخاصة بهذه العملية، أما محتوى هذا التقرير فيضم التفاصيل التالية: (أنظر الملحق رقم 07)
- موافقة رئيس مكتب الأبحاث على كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق.
- إيفاء مكتب التحقيقات بكامل التصريحات الجبائية للمكلف بصفة دورية من طرف مفتشية الضرائب.
- تم رفض التوضيحات من طرف الشركة SARL X من حيث المضمون بسبب عدم صحة التسجيلات المحاسبية.
- الأرباح الخاضعة للضريبة تمت بتطبيق هامش الربح صافي المقدر بـ 15%.
- النتيجة المتوصل إليها والتي تقدر بـ 20.124.804 دج تدون في ما يسمى بالورد (أنظر الملحق رقم 08)
(ROLE INDIVIDUEL) المسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل ونسخة للمكلف.

الفرع الثاني: عرض النتائج الحالة الثانية

أولا: هوية المكلف بالضريبة

المكلف Y المعني بعملية التحقيق الجبائي عبارة عن مؤسسة باسم شخص طبيعي لبيع مواد البناء والخزف الصحي بالجملة الكائن ببلدية المنيعنة ولاية غرداية. تم إنشاء المؤسسة سنة 2006، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى، الرسم على النشاط المهني، TAP والرسم على القيمة المضافة TVA، والضريبة على الدخل الإجمالي IRG، في حين أن السنوات المعنية بالتدقيق للسنوات المتقدمة من تاريخ 2009/01/01 إلى غاية 2012/01/31.

ثانيا: العمليات التمهيديّة

بعد الإطلاع على هوية المكلف Y قام العون المحقق بالإجراءات التالية:
إرسال إشعار بالتدقيق في المحاسبة رقم 90 /13 الصادر بتاريخ 2013/07/13، ونتيجة هذا الاشعار كانت عودة الظرف وعليه ملاحظة غادر دون ترك العنوان
وقام المحققان بما يلي:

- سحب الملف الجبائي رقم 09/2013 الخاص بالمكلف من مفتشية الضرائب المسيرة له مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب، وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة.
- جمع المعلومات من مصالح خارجية، وذلك بعد إنهاء المحقق للوثائق الإدارية الخاضعة للضريبة، وكذا بعض المعلومات المقدمة من مصالح البحث الداخلية عن المعلومات الجبائية التابعة للهيكل المحلية والمركزية، لجأ المحقق

بعض الأبحاث الخارجية لأجل البحث عن معلومات غير موجودة في وثائق الإدارة، وخاصة موردي هذه المؤسسة، وذلك باستخدام الحقوق الإدارية التي منحها له المشرع الجبائي كحق الإطلاع.

وبتاريخ 2013/07/13 أرسلت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولاية غرداية تبليغا أوليا رقم 90/DIW/SDCF/BV الخاص بالتحقيق المحاسبي والجبائي، ونتيجة هذا التبليغ كانت عودة الظرف وعليه ملاحظة غادر دون ترك العنوان.

وبعد انتهاء فترة حق الرد المتمثلة في 40 يوم تم تحضير محضر معاينة بتاريخ 2013/09/23 تحت رقم 2013/156 وترتب عنه تحرير إعدار في حق المؤسسة بتاريخ 2013/10/11 تحت رقم 2013/168 أرسل في ظرف موسى عليه بتاريخ 2013/10/11 تحت رقم 004201 إلى نفس العنوان إلا أنه أعيد إلى مديرية الضرائب مع ملاحظة غادر دون ترك العنوان على الظرف.

ونظرا لعدم الرد على الإبلاغ الأولي، والمعاد إلى الإدارة تقرر الإبقاء على نفس الأسس المذكورة في الإبلاغ الأولي، كما تم تجريد المؤسسة من جميع الحقوق التي يشرعها القانون الجبائي، بالإضافة إلى فرض عقوبات جبائية محددة في القانون طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا: فحص التصريحات الجبائية

وبعد استيفاء كل الإجراءات القانونية من طرف المحققين وفي ظل غياب الوثائق المحاسبية، واستنادا لأحكام المواد 43 و44 من قانون الإجراءات الجبائية قامت مصلحة الضرائب، بإجراء تصحيحات تلقائية للقواعد الجبائية المصرحة في رقم الأعمال، والنتيجة، واستنادا إلى تصريحات الجبائية الخاصة بالمؤسسة وكذلك كشف المعلومات الخاصة بالمشتريات الواردة إلى مصلحة الضرائب من طرف المورد الخاص بالمؤسسة Y وهو LAFARGE، وعليه تصيح وضعية المؤسسة الجبائية كالتالي:

1. استغلال كشف المعلومات: باستغلال كشف المعلومات الوارد إلى مديرية الضرائب بولاية غرداية من طرف المورد LAFARGE تبين من خلاله عدم التصريح بمشتريات سنة 2012 والمقدرة بـ 4.476.559 دج خارج الرسم، وعليه سيتم اعتماده في حساب الاستهلاك لسنة 2012

2. فحص التصريحات الجبائية لسنة 2009: حيث تبين من خلاله وجود فرق بين رقم الأعمال المصرح في التصريح G50 والخاضع للرسم على القيمة المضافة ورقم الأعمال الكلي المصرح به.

رابعا: التقرير النهائي

بعد سحب كل الحقوق التي كانت لدى المؤسسة Y، التي قدمها قانون الإجراءات الضريبية جراء عدم الرد على التبليغ الأولي، يصبح التبليغ نهائيا ولا يمكن الطعن، أو مراجعته، من طرف الإدارة الجبائية، حيث تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات تسوية تلقائية لحسابات المؤسسة المعنية والتالي تكون كما يلي:

1. إعداد جدول الاستهلاك

يتم حساب قيمة الاستهلاك كما يلي:

الاستهلاكات المأخوذة = المخزون الأولي للبضاعة + المشتريات المصرحة - المخزون النهائي للبضاعة

وعليه كانت النتائج ملخصة في الجدول الموالي

الجدول رقم 08: جدول الاستهلاك

التعيين	2009	2010	2011	2012
المخزون الأولي للبضاعة	/	37.368.825	34.878.825	38.921.533
المشتريات المصرحة	147.866.613	48.825.600	21.773.700	/
المشتريات غير مصرحة	/	/	/	4.476.559
المخزون النهائي للبضائع	37.368.825	34.878.825	38.921.533	/
الإستهلاكات المأخوذة	110.497.788	51.315.600	17.730.991	43.398.092

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية.

2. إعداد جدول حساب الزيادات

وبتطبيق هامش ربح يقدر بـ 25% وذلك بالاعتماد على هامش الربح المصرح به لسنة 2010 كسنة مرجعية حيث

نتج عنه أرقام الأعمال المعتمدة التالية:

رقم الأعمال المعتمد = الإستهلاكات المأخوذة × هامش الربح الخام (25%) + الإستهلاكات المأخوذة

رقم الأعمال الحقيقي = رقم الأعمال المعتمد - رقم الأعمال المصرح به

الجدول رقم 09: جدول حساب الزيادات الحالة الثانية

التعيين	2009	2010	2011	2012
الاستهلاكات	110.497.788	51.315.600	17.730.991	43.398.092
هامش الربح الخام	1.25	1.25	1.25	1.25
رقم الاعمال المعتمد	138.122.235	64.144.500	22.163.738	54.247.615
رقم الاعمال المصرح	115.682.411	57.506.960	23.544.583	/
رقم الأعمال المخفي الحقيقي	22.439.824	6.637.540	/	54.247.615

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية.

3. إعداد جدول حساب الزيادات على TVA

وذلك بناء على فحص التصريحات الشهرية G50 يتم إعداد جدول الزيادات على TVA:

الزيادات في رقم الأعمال الرسم TVA = الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم TVA + الزيادات
حيث أن:

الفرق في رقم الأعمال الخاضع للرسم TVA = رقم الأعمال المصرح - رقم الأعمال الخاضع للرسم

الجدول رقم 10: حساب الزيادات في رقم الأعمال للرسم TVA لسنة 2009

التعيين	2009
رقم الأعمال المصرح	115.682.411
رقم الاعمال الخاضع للرسم TVA	103.814.611
الفرق في رقم الاعمال الخاضع للرسم TVA	11.867.800
الزيادات	22.439.824
الزيادات في رقم الاعمال للرسم TVA	34.307.624

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية.

4. إعداد جدول الحقوق المشتركة

يتم تسوية الحقوق المشتركة وفق العلاقات التالية

- الرسم على القيمة المضافة = الزيادات × معدل الرسم TVA.

- غرامة الوعاء الخاصة بـ TVA = قيمة الرسم على القيمة المضافة × نسبة غرامة الوعاء الضريبي.

- الرسم على النشاط المهني TAP = الزيادات × نسبة غرامة الوعاء الضريبي.
 - غرامة الوعاء الخاصة بـ TAP = الرسم على النشاط المهني × نسبة غرامة الوعاء الضريبي TAP.
- الجدول رقم 11: جدول الحقوق المشتركة

التعيين	2009		2010	2012
	TAP	TVA		
الزيادات	22.439.824	34.307.624	6.637.540	54.247.615
الرسم على القيمة المضافة TVA %17	/	5.832.296	1.128.381	9.222.094
غرامة الوعاء %25	/	1.458.074	282.095	2.305.524
الرسم على النشاط المهني TAP %02	448.796	/	132.750	1.084.952
معدل الغرامة	%25	/	%15	%25
مبلغ الغرامة	112.199	/	19.912	271.238

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية.

5. إعداد جدول حساب النتائج

الجدول رقم 12: جدول تصحيح النتائج

التعيين	2009	2010	2012
رقم الأعمال المعتمد	138.122.235	64.144.500	54.247.615
هامش الربح الصافي	%10	%10	%10
النتيجة المأخوذة	13.812.223	6.414.450	5.424.761
النتيجة المصرحة	1.499.705	4.201.101	/
فرق النتيجة	12.312.518	2.213.349	5.424.761

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية.

حيث أن:

النتيجة المأخوذة = رقم الأعمال المعتمد × هامش الربح الصافي

فرق النتيجة = النتيجة المأخوذة - النتيجة المصرحة

ملاحظة: هامش ربح صافي الذي يقدر بـ 10% على النتائج المصروفة للسنوات الثلاث 2009-2010-2012، المعتمد من طرف المؤسسة ذاتها خلال السنوات المذكورة والتي تعتبر سنوات مرجعية

6. إعداد جدول حساب ضريبة على الدخل الاجمالي IRG

من خلال النتائج المتحصل عليها من جدول حساب النتائج، يتم اخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي IRG: ملاحظة: تحسب ضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لمؤسسة باسم شخص طبيعي عن طريق الجدول التصاعدي التالي:

الجدول رقم 13: الجدول التصاعدي

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الخاضع للضريبة
0%	0 – 120.000 دج
20%	120.0001 – 360.000 دج
30%	360.001 – 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2008.

- حساب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي لسنوات 2009، 2010، 2012: بما أن قيمة فرق النتيجة لكل السنوات تقع في فئة أكر من 1.440.000 دج سنطبق عليها نسبة الضريبة المقدرة بـ 35%.

• حساب قيمة الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2009

$$\begin{aligned} \text{IRG}_{2009} &= 0 \times (0 - 120.000) + 0.2 \times (120.000 - 360.000) \\ &+ 0.35 \times (1.440.000 - 12.312.518) + 0.3 \times (360.000 - 1.440.000) \\ &\approx 4.177.381 \text{ دج} = 3.805.381 + 324.000 + 48.000 \\ \text{IRG}_{2010} &= 0.35 \times (1.440.000 - 2.213.349) + 324.000 + 48.000 \\ &= 642.672 \text{ دج} \\ \text{IRG}_{2012} &= 0.35 \times (1.440.000 - 5.424.761) + 324.000 + 48.000 \\ &= 1.766.666 \text{ دج} \end{aligned}$$

الجدول رقم 14: جدول حساب الضريبة IRG

التعيين	2009	2010	2012
ضريبة على الدخل الاجمالي	4.177.381	642.672	1.766.666
غرامة الوعاء الضريبي 25%	1.044.345	160.668	441.666

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات من مكتب التحقيقات الجبائية

7. إعداد جدول الحقوق البسيطة

يتم حساب الحقوق البسيطة العلاقة التالية:

$$\text{الحقوق البسيطة المستحقة} = \text{IRG} + \text{TVA} + \text{TAP}$$

وعليه كانت النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم 15: جدول حساب الحقوق البسيطة

التعيين	2009	2010	2012
TVA	5.832.296	1.128.382	9.222.095
TAP	448.796	132.751	1.084.952
IRG	4.177.381	642.672	1.766.666
الحقوق البسيطة المستحقة	10.590.473	2.005.805	12.073.713
المجموع		24.405.391	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على النتائج السابقة

8. إعداد جدول الغرامات الضريبية

يتم حساب عقوبة الوعاء الإجمالية كما يلي:

$$\text{غرامة الوعاء الإجمالية} = \text{غرامة الوعاء الخاصة بـ TVA} + \text{غرامة الوعاء الخاصة بـ TAP} + \text{غرامة الوعاء الخاصة بـ IRG}$$

وعليه كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 16: جدول حساب الغرامات الضريبية

2009	2010	2012	
1.458.074	282.095	2.305.524	غرامة وعاء TVA
112.199	19.912	271.238	غرامة وعاء TAP
1.044.345	160.668	441.666	غرامة وعاء IRG
	6.095.721		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على النتائج السابقة

9. المبلغ مستحق الدفع

حيث يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المستحق} = \text{الحقوق البسيطة} + \text{عقوبة الوعاء}$$

وعليه تصبح النتيجة كما هي موضحة في الجدول الموالي

الجدول رقم 17: جدول الحقوق المستحقة

الحقوق البسيطة الإجمالية	24.405.391
غرامة الوعاء الإجمالية	6.095.721
المجموع المستحق	30.501.112

المصدر: من إعداد الطالب بناء على النتائج السابقة

ومن خلال النتيجة المستخرجة والتي تقدر بـ **30.501.112** دج المفروض على المؤسسة Y، تم إرسال نسخة لإشعار بالدفع لكل من المؤسسة Y ونسخة لقابض الضرائب عن طريق الورد

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

بعد عرض نتائج الدراسة الميدانية المتمثلة في حالتين مختلفتين من حيث النشاط الممارس، ومن حيث الطبيعة القانونية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، واختلاف الأعوان المدققين المكلفين بهذه المهام، سيتم تحليل هذه النتائج وتفسيرها من أجل الوصول إلى صحة الفرضيات المطروحة.

الفرع الأول: مناقشة نتائج الحالة الأول

بحيث سيتم تفسير وتحليل النتائج السابقة الخاصة بملف المؤسسة SARL X المختصة في صناعة الأنابيب البلاستيكية.

- تم تسوية قيمة الزيادات الخاصة بالمشتريات غير مصرحة والتي قدرت بـ 4.121.260 دج سنة 2011 وبالتالي سيتم اخضاعها للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة حسب نشاط المؤسسة.
- تسوية قيمة الرسم على القيمة المضافة وهذا جراء وجود قيم غير مصرح بها في المشتريات حيث قدرت قيمة الرسم بـ 700.614 دج ومنها تم حساب الغرامة الأولى المفروضة على هذه المؤسسة والتي قدرت بـ 175.153 دج.
- تسوية قيمة الرسم على النشاط المهني بحيث كانت قيمة الرسم 82.425 دج وبالتالي تقدر قيمة الغرامة الثانية المفروضة على المؤسسة 12.363 دج.
- تسوية القيم الخاصة بالمشتريات لكل من سنوات 2009 و 2010 و 2012 وذلك بسبب وجود فروقات بين القيم المصرحة والقيم الحقيقية وقدرت القيم المسترجعة لكل السنوات الثلاث بـ 11.851.226 دج وبالتالي تكون قيمة الغرامة الثالثة تقدر بـ 2.962.806 دج.
- تسوية رقم الأعمال المصرح به سنة 2011 وهذا بالقيام بعملية الخصم التلقائي جراء وجود الزيادات غير مصرح بحيث تم إضافة قيمة الخصم التلقائي لرسم TAP إلى النتيجة المصرح بها من طرف المؤسسة ليصبح رقم الأعمال المصرح هو 43.192.635 دج
- وجود فرق في رقم الأعمال المصرح به والذي قدر بـ 1.156.835 دج لذا يجب فرض ضريبة على أرباح الشركات، وكذا ضريبة على الدخل الإجمالي حيث قدرت ضريبة IBS بـ 219.798 دج وبالتالي تكون الغرامة

المفروضة بـ 54.949 دج، أما ضريبة IRG قدرت بـ 3.166.170 دج وبالتالي قدرت الغرامة بـ 791.542، مع إضافة غرامة ضريبة الدخل الإجمالي على الفرق الموجود في رقم الأعمال و التي قدرت بـ 93.703 دج.

- تم حساب القيمة الغرامة الأولية مستحقة الدفع وذلك بجمع كل الحقوق التي هي للمؤسسة مطروحا منها قيمة الغرامات المفروضة عليها و قدرت القيمة الأولية بـ 20.124.804 دج.

- توضيحات و ملاحظات المؤسسة حول التبليغ الأولي المرسل من طرف المديرية كانت مرفوضة بسبب عدم صحتها وتطابقها مع القوانين الجبائية، وخاصة في معامل الانتاج فالمؤسسة لم تاخذ في الحسبان قيمة هامش الربح وقيمة الإنتاج المخزن.

- المحقق لم يقتنع بالرد المقدم من طرف المؤسسة لذا ستكون قيمة الضرائب المفروضة في التبليغ الأولي هي القيمة النهائية مستحقة الدفع والتي هي 20.124.804 دج.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج الحالة الثاني

بحيث سيتم تفسير وتحليل النتائج السابقة الخاصة بملف المؤسسة Y المختصة في بيع مواد البناء والحزف الصحي.

- تم إرسال التبليغ الأول إلى المؤسسة المعنية بالتحقيق الجبائي حيث عاد هذا الأخير وعليه ملاحظة غادر دون ترك العنوان وبالتالي تقوم مديرية الضرائب بعمليات تسوية تلقائية للتصريحات الجبائية، وكذا يتم سحب كل الحقوق التي منحتها القانون الجبائي الجزائري.

- تسوية قيمة الاستهلاكات هذا لوجود مشتريات غير مصرح بها والتي تقدر بـ 4.476.559 و قدرت قيمة المخزون الأولي بـ 38.921.533 دج تم طرحها من قيمة المشتريات غير مصرح بها وبالتالي كانت قيمة الاستهلاكات بـ 43.398.092 دج، وهي قيمة معتبرة جدا.

- تسوية رقم الأعمال، حيث كان رقم الأعمال المعتمد للسنوات الثلاث 2009، 2010، 2012 يقدر بـ 138.122.235، 64.144.500، 54.247.615 على التوالي حيث تم طرحها من قيمة رقم الأعمال المصرح بها والتي كانت تقدر بـ 115.682.411، 57.506.960، أما في سنة 2012 فالمؤسسة لم تقدم أي تصريح يخص رقم أعمالها يكون رقم الأعمال المعتمد هو نفسه الزيادات غير مصرح بها، أما فيما يخص الزيادات غير مصرح بها سنة 2009 فقدرت بـ 22.439.824، أما سنة 2010 قدرت بـ 6.637.540 دج، أما في سنة 2011 وكانت قيمة رقم الأعمال المعتمد أقل من قيمة رقم الأعمال المصرح به وبالتالي تكون النتيجة سالبة فلا تدخل في حساب رقم الأعمال الحقيقي.

- تسوية حساب ضريبة الرسم على القيمة المضافة جراء وجود قيمة غير مصرح بها في رقم الأعمال، حيث قدرت قيمة غرامة الوعاء الضريبي الخاصة بها 1.458.074 دج، 282.095 دج، 2.305.524 دج للسنوات 2009، 2010، 2012 على التوالي.

- تسوية حساب ضريبة الرسم على النشاط المهني جراء وجود قيمة غير مصرح بها في رقم الأعمال، قدرت قيمة غرامة الوعاء الضريبي الخاصة بها 112.199 دج، 33.187 دج، 271.238 دج، للسنوات 2009، 2010، 2012 على التوالي.
 - تسوية حساب النتيجة وهذا بتطبيق نسبة هامش ربح 10% على رقم الأعمال معتمد من أجل الحصول على النتيجة المعتمدة، هذه الأخير تم طرحها من النتيجة المصرح بها من طرف المؤسسة، حيث كانت قيم فرق النتيجة غير مصرح بها تقدر بـ 12.312.518 دج، 2.213.349 دج، 5.424.761 دج للسنوات 2009، 2010، 2012 على التوالي.
 - تسوية غرامة الوعاء الضريبي لضريبة على الدخل الاجمالي IRG حيث قدرت قيمة الغرامة بـ 1.044.345 دج، 160.668 دج، 441.66 دج للسنوات الثلاث 2009، 2010، 2012 على التوالي
 - حساب الحقوق البسيطة وهو مجموع كل قيم الضرائب المفروضة على نشاط المؤسسة حيث قدرت بـ 24.405.391 دج كنتيجة اجمالية لكل السنوات الثلاث.
 - حساب قيمة غرامات الوعاء الضريبي الاجمالية وهو مجموع كل الغرامات المفروضة على نشاط المؤسسة حيث قدرت بـ 6.095.721 دج
 - قيمة الضريبة النهائية مستحقة الدفع قدرت بـ 30.501.112 دج وهذا بعد طرح قيمة الحقوق لكل السنوات من غرامة الوعاء الضريبي لكل السنوات.
- ومما سبق وتم ملاحظته أثناء القيام بهذه الدراسة داخل مديرية ضرائب لولاية غرداية أن أسلوب الرقابة الجبائية يكلف الكثير من الوقت للوصول إلى النتيجة وهذا نتيجة لاستعمال وسائل تقليدية أثناء هذه العملية من حيث عمليات الاتصال بباقي الفروع و المفتشيات للحصول على المعلومات من جهات خارجية.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمديرية الضرائب لولاية غرداية والتي تطرقنا فيها بداية بتقديم عام حول المؤسسة وهيكلها التنظيمي وبعض مهام الموظفين خاصة مكتب التحقيق الجبائي الذي يختص بعمليات التحقيق في جرائم الغش الضريبي.

أما الجزء الثاني للدراسة، فقد تم فيه دراسة ملفين لحالتين من حالات الغش الضريبي المتعلقة بالمؤسستين صناعة الأنايب البلاستيكية، ومؤسسة بيع مواد البناء والخزف الصحي، حيث تم فيه التطرق لمختلف مراحل عمليات التحقيق بداية بعمليات جمع المعلومات حول المؤسستين، من خلال الحصول على وثائق المحاسبية والتصريحات الجبائية من مختلف الموردين، وبعدها تم إشعار المؤسستين بوجود عملية تحقيق جبائي وهذا من أجل تحضير توضيحات وملاحظات قد تساعد المؤسستين في دفاع عن نفسها، بعد ذلك تتم عملية التسوية لمختلف الحسابات المشكوك في صحتها مع وجود حق الرد للمؤسسة، بعد كل هذا تأتي خطوة إعداد التقرير النهائي والذي هو اخر عملية ولا يمكن لاي كان الطعن فيها.

الخاتمة

العامّة

خاتمة

تعتبر عملية مكافحة الغش الضريبي من أولويات الإدارة الجبائية، نظرا لتعدد الأشكال التي يتخذها، والتقنيات المستعملة من طرف المكلف بالضريبة في استعمال الطرق الاحتمالية، والتي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة، ومن أجل السيطرة على هذه التحايلات، والقضاء على جريمة الغش الضريبي يجب على الإدارة الضريبية أن تسعى إلى توفير الوسائل الحديثة، والإستغناء عن الأساليب التقليدية التي لم تعد تجدي نفعاً، وفي هذا الإطار يمكن القول أن التحفيزات الضريبية، وسيلة ناجعة في عملية مكافحة الغش الضريبي بحيث يتم من خلالها تقريب وتلطيف العلاقة بين المكلف بالضريبة، والإدارة الضريبية، وتعتبر الإصلاحات الضريبية الحديثة وسيلة فعالة في الحد من الغش الضريبي، فمن خلال عمليات تبسيط التشريعات الضريبية، بحيث تصبح مفهومة لجميع فئات المجتمع وبالتالي لا يمكن للمكلف بالضريبة معرفة ما عليه من واجبات اتجاه الإدارة الضريبية وما له من حقوق.

وتعتبر أيضا عملية نشر الوعي الضريبي وسيلة جد فعالة، بحيث أن الدول المتقدمة تعتمد بشكل كبير على ما يسمى، بإيجابية الضريبة من خلال، توضيح إيجابيات تحصيل وكذا سلبيات التهرب من الضريبة، والنتائج التي تدرها على خزينة الدولة.

تعتبر عصنة الإدارة الضريبية من خلال استعمال تكنولوجيا المعلومات الحديثة، وسيلة أيضا للحد من جريمة الغش الضريبي، فباستعمال التكنولوجيا الحديثة تسهل عملية الاتصال بين المديرية الضريبية، وباقي الفروع وكذا تقلل من الوقت الكبير الذي تستغرقه الوسائل التقليدية في عملية تبادل المعلومات.

وبعد القيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية غرداية، ومن خلال المقابلة الشخصية، والملاحظة لسير عملية مكافحة الغش الضريبي تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

1. النتائج

- تعتمد مديرية الضرائب بولاية غرداية على أسلوب الرقابة الجبائية بشكل كبير من أجل مكافحة الغش الضريبي.
- تستخدم مديرية الضرائب بولاية غرداية أسلوب تقليدي في إنجاز عملية الرقابة الجبائية بدليل أن الموظفين داخلها لا يبادرون بعملية التحقيق إلا في حالة وصول تصريحات من المكلف بالضريبة.
- عملية الرقابة تكلف الكثير من الوقت، والجهد لاكتشاف والتحقق في حالات الغش الضريبي.
- عملية القيام بحساب الضريبة المفروضة على المكلفين تتم بطريقة تقليدية، وذلك باستخدام الآلة الحاسبة.
- عملية انتقال المعلومات بين فروع المديرية تتم بطريقة يدوية تقليدية دون اللجوء لاستخدام التكنولوجيا المعلومات والاتصال.
- التحفيزات الجبائية المقدمة من طرف المديرية الولائية للضرائب بغرداية لا يستفيد منها الكثير من المكلفين وذلك راجع إلى نقص التوعية والتحميس، وكذلك الجهل وعدم الإلمام بحقوق المكلفين والنصوص الضريبية الخاصة بمنح امتيازات جبائية.

- لم تساهم مديرية الضرائب لولاية غرداية، في أي نشاط من شأنه توعية المكلف بالضريبة، باعتبار عملية نشر الوعي الضريبي أسلوب حديث للحد، أو لتقليل من حالات الغش الضريبي.
- إفتقار الإدارة الضريبية لولاية غرداية للتكنولوجيا الحديثة في مجال الإعلام الآلي بدليل عدم وجود موقع الكتروني خاص المديرية.
- التشريعات الجبائية في القانون الجزائري جد معقدة، يصعب على المكلف بالضريبة فهمها.

2. الفرضيات

ومن خلال هذه النتائج يمكن إثبات أو نفي صحة الفرضيات المطروحة كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** الغش الضريبي هو مخالفة غير قانونية للتشريعات الجبائية، ويستخدم المكلفون بالضريبة طرق تخفيض الأرباح والرفع من الأعباء للقيام بجرمة الغش الضريبي.
- من خلال هذا الحث يمكن إثبات صحة الفرضية على أن الغش الضريبي، هو المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أساسها، ومن خلال الدراسة الميدانية لاحظنا أن المكلفين بالضريبة يستخدمون طرق تخفيض الإيرادات أو الرفع من التكاليف.
- **الفرضية الثانية:** لا تولى الامتيازات الجبائية الممنوحة أي اهتمام من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الضرائب بغرداية
- من خلال المقابلة الشخصية مع مسؤول مكتب التحقيقات الجبائية حول الامتيازات الجبائية الممنوحة للمكلفين بالضريبة بحيث صرح أن الإمتيازات الجبائية تمنح لفئة قليلة ومعيّنة من المجتمع يخولها لها القانون الجبائي الجزائري ولهذا يمكننا إثبات صحة الفرضية أن المكلفين لا يولون أي إهتمام لهذه التحفيّزات.
- **الفرضية الثالثة:** تعتمد مديرية الضرائب لولاية غرداية على تكنولوجيا المعلومات الحديثة.
- من خلال ملاحظة مجريات العمل داخل المديرية الضريبية تمت ملاحظة أن عملية الحصول على المعلومات تتم بطريقة تقليدية حيث تتم عملية إنتقال المعلومات بين الموظفين سواء داخل المديرية أو باقي فروعها بطريقة يدوية، وكذا عند سؤالي حول الموقع الإلكتروني الخاص بالمديرية كانت الإجابة أنه لا وجود لموقع الكتروني خاص بمديرية الضرائب لولاية غرداية وهذا دليل على عدم استخدام المديرية للأساليب التكنولوجية الحديثة وبهذا يمكننا نفي صحة الفرضية التي تقول أن مديرية الضرائب بغرداية تعتمد على تكنولوجيا المعلومات الحديثة أثناء عملها
- **الفرضية الرابعة:** لم تقم مديرية الضرائب بولاية غرداية على أي نشاط يخض بتوعية الضريبية
- من خلال المقابلة الشخصية مع مسؤول مكتب الإعلام في مديرية الضرائب بولاية غرداية، والسؤال حول إذا ما كانت المديرية قامت بعقد مؤتمرات أو ملتقيات من شأنها توعية المجتمع حول أهمية الضريبة وخطورة جرمة الغش الضريبي حيث كان الرد أن المديرية لم تقم بأي نشاط توعوي وأن دورها محدود جدا في هذا الشأن.
- ومن خلال ما سبق يمكن تقديم مجموعة من التوصيات نذكرها فيما يلي:

3. التوصيات:

- التنوع من أساليب الحديثة لإكتشاف، وتسوية حالات الغش الضريبي عوض الاعتماد على أسلوب الرقابة الجبائية فقط.
- على مديرية الضرائب لولاية غرداية التخلي عن المنهجية التقليدية، وأن تعمل على تحديثها وعصرنتها بما يتماشى مع التوجهات العصرية للتدقيق الجبائي، من خلال حث المكلفين على الإلتزام الذاتي بمسك الدفاتر المحاسبية وتوسيع نسبة تغطية المكلفين، والتركيز على المخاطر الأكثر أهمية، وذلك بالاستفادة من تجارب العديد من الدول المتقدمة.
- استخدام تكنولوجيا المعلومات داخل المديرية، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل لأنظمة الإعلام الآلي، وكذا تحديث وسائل الاتصال مع فروع المديرية.
- تنوع مصادر الحصول على المعلومات الخاصة بالمكلفين عوض انتظار وصول التصريحات من طرف المكلفين والموردين.
- القيام بحملات توعية للمكلفين بالضريبة، من خلال عقد مؤتمرات وملتقيات.
- تفعيل دور الإعلام في نشر معلومات ايجابية، حول مصير الأموال التي يدفعها المكلفون.
- تحديث طرق دفع الضريبة، من خلال استعمال البطاقات الالكترونية، عوض إستعمال الفواتير الورقية.
- تبسيط التشريعات الضريبية، بحيث تكون مفهومة لجميع فئات المجتمع.

4. آفاق الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة يمكن وضع مجموعة من المواضيع كدراسات مستقبلية مثل:
- دور التدقيق الجبائي الالكتروني في الحد من الغش الضريبي.
- دور تكنولوجيا المعلومات الحديثة في الحد من الغش الضريبي.
- عصرنة الإدارة الضريبية في الجزائر ودورها في الحد من الغش الضريبي

الملاحق

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

✓ الكتب

1. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر لبنان، 2007.
 2. سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الدجلة، جامعة الأنبارالعراق، 2011.
 3. عبدالامير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، جامعة بيروت لبنان 1978.
 4. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر 2005.
 5. فوزي عطوي، المالية العامة النظرية الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
 6. محمد خالد المهيايني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007.
- ✓ الرسائل الجامعية
7. أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر 2002-2003.
 8. بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة قسنطينة الجزائر، 2011-2012.
 9. رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة الجزائر، 2006-2007.
 10. جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة تيزي وزو الجزائر، سنة 2013-2014.
 11. صباح بلقيدم، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة على التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قسنطينة الجزائر، 2012-2013.
 12. فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم السياسية، جامعة بومرداس الجزائر، 2011-2012.
 13. قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس الجزائر، 2008-2009.
 14. عبد الرحمان كمون، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير العلوم العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان الجزائر، 1999-2000.
 15. عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة المدية الجزائر، 2008-2009.

- 16.** عبد الرزاق تومي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في التنمية الوطنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علم المكتبات والمعلومات، جامعة قسنطينة الجزائر، 2005-2006.
- 17.** علاء سعيد حسن سعد، تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة فلسطين، 2014 .
- 18.** عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 2003-2004.
- 19.** لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، 2011-2012.
- 20.** ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس- الجزائر، 2009-2010.
- 21.** نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الجنائية، جامعة باتنة -الجزائر- 2012-2023.
- 22.** نصيرة يحياوي، الغش والتهرب الجبائين، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998
- 23.** يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة الجزائر، 2006-2007.
- ✓ المجالات**
- 24.** إبراهيم العدي، دور عدالة النظام الضريبي في الحد من التهرب الضريبي، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة اللاذقية سوريا، المجلد 35 العدد 5 17-9-2013.
- 25.** احمد طالي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2012.
- 26.** اوشان احمد، بلعزوز بن علي، الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية الجزائر، العدد 17، جانفي 2017.
- 27.** خالد الخطيب، الغش والتهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، جامعة دمشق سوريا، المجلد 16 العدد 2 سنة 2000.
- 28.** خلود هادي عبود الربيعي، أرشد مكي رشيد، تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 24، الفصل الثالث، العراق، 2013.
- 29.** علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 181، العدد 15، العراق، 2015 .

30. قاسم محمد عبد الله- نجم عبد عليوي، التهرب الضريبي في العراق الأسباب وسبل المعالجة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 13، العدد 3، 2011.

31. كريم حسان عبيس، الحوافز الضريبية ودورها في نمو القطاع الصناعي الخاص، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد مجلد 194، العدد 12، العراق، 2014

32. منصور الفيتوري حامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، جامعة مصراتة ليبيا العدد الأول، أكتوبر 2015.

33. هيثم علي العنكي، مازن هيثم الشبخلي، أتمتة الأنظمة الرقابية للحد من التهرب الضريبي في العراق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 18 العدد 3، 2015/3/29.

✓ الملتيقيات

34. الجليلي بلواضح، نبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى دولي حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة 15-16 نوفمبر 2011.

35. خالد حامد عبد، الضريبة الرقمية ودورها في استجابة دافعي الضرائب للتحاسب الضريبي، ملتقى حول الإدارة الضريبية والتحاسب الضريبي، جامعة الموصل العراق، 2007،

36. عبد المجيد دقدي، مداخلة بعنوان النظام الضريبي وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب البليدة، 20-21 ماي 2002.

✓ الجرائد الرسمية:

37. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية للمديرية العامة للضرائب، العدد 54، 2006.

38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، العدد 59، 2006.

39. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، العدد 09، 2009.

✓ المقابلات الشفوية

40. بأحمد بهدي، مكتب التحقيقات الجبائية، آليات اختيار الملفات التي طبقت عليها رقابة جبائية، مديرية الضرائب لولاية غرداية 2017/04/04، (مقابلة شخصية)

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

41. Cecile Bezart, **la fraude fiscale modelisation du face etat-contribuables** these pour le doctorat es sciences economiques, universite montpellier, France 2006.

42. Martin Jacob, **The effect of awareness and incentives on tax evasion**, International Journal of Business and Social Science, Working paper series, 2013.

43. Muazu Saidu Badara, **The Effect of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria**, International Journal of Business and Social Science, vol3, numéro4, Nigeria, 2012.

44.Umar Dauda et Sani Saidu, **Tax evasion and governance challenges in the nigerian informal sector**, Journal of Finance and Economics, vol 10, numéro14, Nigeria,2014.